

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Komparace účtování nákladů a výnosů dle Českých účetních standardů a dle IAS/IFRS

Comparison of Accounting Expenses and Revenues according to the Czech Accounting
Standards and IAS/IFRS

Student:

Petr Barys

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student:

Petr Barys

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Specializace:

00 Účetnictví a daně

Téma:

Komparace účtování nákladů a výnosů dle českých účetních standardů a dle IAS/IFRS

Comparison of Accounting Expenses and Revenues according to the Czech Accounting Standards and IAS/IFRS

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika nákladů a výnosů dle české legislativy
3. Vymezení nákladů a výnosů dle IAS/IFRS
4. Komparace odlišností v účtování a vykazování
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: 1. VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

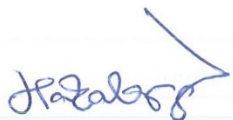
PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

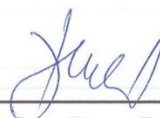
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení o vypracování práce

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh vypracoval samostatně“

V Ostravě dne 7.5.2014

.....

jméno a příjmení studenta

Obsah

1	Úvod	5
2	Charakteristika nákladů a výnosů dle české legislativy	7
2.1	Právní předpisy	7
2.2	Základní zásady účtování nákladů a výnosů	8
2.3	Členění nákladů	9
2.3.1	Provozní náklady	11
2.3.2	Finanční náklady	15
2.3.3	Mimořádné náklady	15
2.3.4	Daně z příjmů a převodové účty	16
2.4	Členění výnosů	17
2.4.1	Provozní výnosy	18
2.4.2	Finanční výnosy	19
2.4.3	Mimořádné výnosy	19
2.4.4	Převodové účty	19
2.5	Časové rozlišení nákladů a výnosů	20
3	Vymezení nákladů a výnosů dle IAS/IFRS	23
3.1	Právní předpisy EU v účetnictví	23
3.1.1	Nová směrnice EU	23
3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)	24
3.3	Koncepční rámec	26
3.4	Náklady dle IAS/IFRS	27
3.4.1	Oceňování nákladů	27
3.4.2	IAS 12 - Daně ze zisku	28
3.4.3	IAS 23 - Výpůjční náklady	30
3.4.4	IAS 11 – Smlouvy o zhotovení	30
3.5	IAS 18 – Výnosy	32
3.5.1	Definice a uznání výnosů	33
3.5.2	Ocenění výnosů	34
3.5.3	Zveřejnění	35
3.5.4	Výnosy z prodeje zboží	36
3.5.5	Výnosy z poskytování služeb	36
3.5.6	Úroky, licenční poplatky a dividendy	37

3.6	Časové rozlišení.....	37
4	Komparace odlišností v účtování a vykazování	39
4.1	Příklady na vykazování a účtování výnosů	39
4.1.1	Řešený příklad č. 1. Vykazování výnosů při prodeji stroje	40
4.1.2	Řešený příklad č. 2. Vykazování výnosů při prodeji služeb	41
4.1.3	Řešený příklad č. 3. Účtování výnosů	42
4.2	Příklad na vykazování a účtování odložené daně	44
4.2.1	Řešený příklad č. 4. Výpočet a účtování odložené daně	45
4.3	Příklad na vykazování a účtování smlouvy o zhotovení	48
4.3.1	Řešený příklad č. 5. Smlouvy o zhotovení	49
4.4	Příklady na vykazování a účtování výpůjčních nákladů	53
4.4.1	Řešený příklad č. 6. Výpůjční náklady	54
4.5	Řešený příklad č. 7. Časové rozlišení	57
5	Závěr	59
	Seznam literatury	61
	Seznam zkratk	63
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

S rostoucím propojováním mezinárodních trhů roste také důraz na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Důvodem této snahy o harmonizaci jsou rozdíly v národních účetních legislativách jednotlivých zemí a jsou tak zásadní, že způsobují problémy při jejich srovnávání. Jelikož je tento systém finančnictví postaven na důvěře v účetní údaje, bez které by například investoři neinvestovali, nebo banky neposkytovaly úvěry. Je tedy nutné, aby účetnictví bylo srozumitelné a stejné pro všechny účetní jednotky. Tato snaha o sladění národních úprav účetnictví vznikla již v 70. letech minulého století. V Evropské unii dnes tedy platí mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) a v USA jsou to národní standardy US GAAP (General Accepted Accounting Principles) mezi kterými probíhá proces konvergence, který by měl odstranit rozdíly mezi těmito dvěma systémy a dosáhnout jejich úplné kompatibility.

Počínaje rokem 2005 musely všechny společnosti kótované na burzách ve státech Evropské unie předložit své výkazy v souladu s normami IAS/IFRS, což bylo povinné také pro rozhodující část bankovního sektoru České republiky. Od roku 2011 mohou nově účtovat a sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS také konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů.

Cílem bakalářské práce je vymezit a charakterizovat odlišnosti v účtování a vykazování nákladů a výnosů dle mezinárodních účetních standardů a podle českých účetních předpisů a následně tyto odlišnosti porovnat na vytvořených příkladech.

Bakalářská práce je rozdělena na tři části. Přičemž první dvě části jsou teoretické a třetí část je praktická. První část práce je zaměřena na teoretické vymezení nákladů a výnosů z hlediska české legislativy. Jedná se zejména o právní úpravu, základní zásady účtování a vykazování. Členění nákladů na provozní náklady, finanční náklady, mimořádné náklady a na daně z příjmů a převodové účty. Taktéž výnosy jsou v této kapitole rozděleny na provozní, finanční a mimořádné. Uvedeny jsou definice jednotlivých druhů nákladů a výnosů včetně jednotlivých účtů dle směrné účtové osnovy. Je zde zahrnuto také časové rozlišení nákladů a výnosů.

Druhá část této práce je věnována taktéž nákladům a výnosům ale tentokrát z hlediska mezinárodních účetních standardů. V kapitole jsou uvedeny právní předpisy Evropské unie

v oblasti účetnictví. Charakteristika a struktura mezinárodních standardů finančního výkaznictví IAS/IFRS a také jeho koncepční rámec. Jelikož v mezinárodních účetních standardech nejsou náklady přesně vymezeny jedním konkrétním standardem, byly v této práci vybrány a vymezeny standardy IAS 12 – Daně ze zisku, IAS 23 – Výpůjční náklady a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Pro výnosy existuje jeden konkrétní standard a tím je IAS 18 – Výnosy. Uvedeny jsou tedy definice výnosů, jejich uznávání, oceňování a následné zveřejnění. Stejně jako v první kapitole, i zde je časové rozlišení nákladů a výnosů.

Třetí a poslední část práce se zabývá srovnáním jednotlivých standardů na praktických příkladech a jejich účtování a vykazování. Vytvořeny byly příklady na vykazování výnosů při prodeji zboží nebo služeb a na účtování těchto výnosů. Příklad na výpočet odložené daně a účtování těchto daní. Příklady na vykazování a účtování smluv o zhotovení a také příklady na výpůjční náklady a v poslední řadě také porovnání účtování časového rozlišení.

2 Charakteristika nákladů a výnosů dle české legislativy

Tato kapitola se zabývá analýzou nákladů a výnosů podle českých účetních předpisů. Obsahem kapitoly je vysvětlení jednotlivých skupin nákladů a výnosů a jejich účtování v české účetní soustavě.

Náklady a výnosy jsou zásadními pojmy pro každou účetní jednotku, která vede účetnictví. K jejich zachycení se používají tzv. výsledkové účty. Na základě evidence těchto dvou položek a jejich porovnáním dostaneme výsledek hospodaření podniku. Tento výsledek může být v podobě ztráty, kdy jsou náklady větší než výnosy. Nebo v podobě zisku, kdy výnosy převažují nad náklady.

Náklady lze charakterizovat jako vynaložený majetek a práci za určitým účelem, na konkrétní výkon (výrobek, práci nebo službu) v peněžním vyjádření.¹ Tato charakteristika vychází z pojetí nákladů ve finančním účetnictví, jelikož ekonomické pojetí nákladů je docela odlišné. Tyto náklady lze najít vymezené v § 20 až 38 vyhlášky č. 500/2002 sb. Stejně tak výnosy ve finančním účetnictví představují ekonomický přínos pro danou účetní jednotku, přičemž se účtuje již o samotném nároku (např. o vzniku pohledávky za dodané zboží) bez ohledu na skutečnost, zda bude tento nárok nakonec uspokojen. Na druhé straně podvojného účetního zápisu se výnosy projevují jako zvýšení aktiv (peněz, pohledávek, výrobků apod.)²

2.1 Právní předpisy

Mezi základní právní předpisy upravující účtování a vykazování nákladů a výnosů patří:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví.

¹ Mrkosová (2013, s. 217)

² Louša (2008, s. 450)

- Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a Výnosy - základní postupy účtování nákladů a výnosů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). Vymezuje daňové uznatelné a neuznatelné náklady a výnosy a odčitatelné a připočitatelné položky pro zjištění základu daně.
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výše rezerv a opravných položek, které jsou výdaje (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů.

2.2 Základní zásady účtování nákladů a výnosů

První zásadou účtování nákladů a výnosů je zásada časové souvislosti mezi náklady a běžným účetním obdobím. To znamená, že musí být účtovány v době, ke které se náklady váží bez ohledu na to, kdy nastanou výdaje. Tuto zásadu není, nutně dodržovat jedná-li se o nevýznamné částky, u kterých neprovedením tohoto časového rozlišení není záměrem upravit výsledek hospodaření, nebo také u pravidelně se opakujících výdajů (příjmů) za předpokladu, že... „*se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů*“³ a které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími. Rozlišovat také nelze pokuty, penále a manka a škody. Naopak nutná je tato zásada u dohadných položek, anebo splátek u finančního leasingu. Všechny přesné postupy časového rozlišení si určuje sama účetní jednotka ve svých vnitřních předpisech, které nesmí každoročně měnit. Pouze z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti. Musí být totiž dodržena zásada konzistence, tzn. stálosti užívání účetních metod a postupů.

Jedním z významných principů je věcná souměřitelnost nákladů s výnosy, tzv. matching. V českém účetnictví slouží především k tomu, aby byly ve výsledovce vykázány souměřitelné náklady a výnosy běžného účetního období, výnosové účty ve skupinách 61 – změna stavu zásob vlastní činnosti a 62 – aktivace.⁴

³ Louša (2008, s. 424)

⁴ Tamtéž s. 422

Dále obecně platí, že účetní jednotky účtují na syntetických účtech, které odpovídají směrné účtové osnově. Pro detailnější manažerskou práci se tyto syntetické účty mohou dělit na účty analytické. V některých případech to vyžadují předpisy, ale většinou je to na rozhodnutí účetní jednotky pro přehlednější účetní informace. Zásady pro tvorbu analytických účtů jsou:

- členění podle položek účetní závěrky, včetně požadavků na sestavení přílohy,
- členění pro daňové účely,
- členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky,
- členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví (banky, burzy, státní orgány.)

Mezi charakteristický znak nákladů patří kumulativnost, což v praxi znamená, že náklady se na účty načítají od počátku období až po jeho konec a nejsou tedy stavovou, ale tokovou veličinou. Účtují se na aktivních účtech, které nemají žádné počáteční stavy. Konečný stav se zjistí rozdílem obrátů stran MD a obrátů strany D a na konci se přesouvají na účet zisku a ztráty. U nákladů nedochází k žádné inventarizaci ale i přesto jsou velmi sledovanými a kontrolovanými položkami podniku.

Zákaz kompenzace znamená, že náklady a výnosy až na výjimky se nesmí vzájemně zúčtovat. Což lze například vysvětlit u náhrady manka nebo škody, které nemůže být snížením nákladů ale výnosem. Výjimkami z tohoto zákazu mohou být například dobropisy a refundace týkající se konkrétních nákladů nebo výnosů. Rozdílů zjištěných při inventarizaci, kurzových rozdílů, vlastních dluhopisů, rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období, doměrků a vratek daně z příjmů, zisků a ztrát z přecenění majetku.

2.3 Členění nákladů

Jelikož náklady ovlivňují výsledek hospodaření, je nutné sledovat jejich vývoj nejen v celkovém součtu, ale také v jeho podrobnějším členění. Tím účetní jednotka dostane informace potřebné k úspěšnému rozhodování a řízení podniku. Členění nákladů může být prováděno několika způsoby a různými kritérii. Mezi nejčastější členění nákladů patří například členění z daňového hlediska. Jestli se jedná o náklady a výnosy daňově uznatelné, tedy náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 ZDP, nebo náklady

daňově neuznatelné které jsou vymezené v § 25 ZDP. Dalším členěním bývá členění z hlediska věcné a časové souvislosti, tedy podle toho jestli náklady a výnosy souvisí s běžným, minulým nebo příštím účetním obdobím. Náklady podle kalkulačního třídění se dělí na přímé náklady, které zahrnují jednicové náklady (např. přímý materiál nebo přímé mzdy) a nepřímé náklady, což jsou režijní náklady. Náklady fixní a variabilní a další různá členění nákladů. Třídění nákladů hraje důležitou roli ve zlepšování hospodárnosti.

V této práci jsou náklady a výnosy členěny podle nákladových druhů. Členění nákladů podle nákladových druhů uvedené v Tab. 2.1 je základním hlediskem, které představuje, co bylo spotřebováno. Za nákladové druhy považujeme stejnorodé skupiny nákladů. Z důvodu zjišťování výsledku hospodaření jsou náklady členěny na provozní, finanční a mimořádné a poté jsou členěny druhově podle směrné účtové osnovy.

Tab. 2.1: Členění nákladů a výnosů

Činnost	Náklady	Výnosy
Provozní	50 – Spotřebované nákupy 51 – Služby 52 – Osobní náklady 53 – Daně a poplatky 54 – Jiné provozní náklady 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	60 – Tržby za vlastní výkony a zboží 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti 62 – Aktivace 64 – Jiné provozní výnosy
Finanční	56 – Finanční náklady 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	66 – Finanční výnosy
Mimořádná	58 – Mimořádné náklady 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	68 – Mimořádné výnosy 69 – Převodové účty

Zdroj: Vlastní zpracování: Mrkosová (2013, s. 218)

2.3.1 Provozní náklady

Zahrnují náklady, které souvisejí s běžnou podnikatelskou činností a odrážejí se v ní skutečnosti, kvůli nimž byla účetní jednotka zřízena. Patří zde skupiny:

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy a rezervy

- **Spotřebované nákupy**

Pod pojem spotřebované nákupy můžeme zařadit spotřebu materiálu, spotřebu energie, spotřebu ostatních neskladovatelných dodávek a prodané zboží. Účtuje se zde v závislosti na zvoleném způsobu účtování o zásobách (způsob A nebo B). Účetní jednotka si může vybrat z uvedených způsobů. U způsobu A se nakupované zásoby v průběhu roku účtují na rozvahové účty zásob v 1. účtové třídě a do nákladů se dostávají až při jejich spotřebě. Na rozdíl od způsobu B, který používá účtování nákupu přímo do spotřeby a na skladových účtech se objeví až při roční uzávěrce. Při druhém způsobu je nutné vést skladovou evidenci v rámci analytických účtů, aby bylo možné zjistit stav zásob v průběhu účetního období.

Na účet 501 - *spotřeba materiálů* nezahrnujeme pouze spotřebu základního materiálu ale mimo jiné také pomocného materiálu, polotovarů, spotřebu mazadel, čisticích prostředků, obalů, tiskopisů, odborných časopisů a knih. Dále zde patří spotřeba ochranných pracovních pomůcek, pracovního oblečení a spotřeba pohonných hmot. Výdej drobného hmotného majetku, o kterém účetní jednotka v interním předpise stanoví, že není dlouhodobým majetkem. Co se týče zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“), je stanovena částka pro uznání majetku jako dlouhodobého cena 40 000 Kč, přičemž většina účetních jednotek tuto cenu akceptuje i ve svých účetních předpisech. Přirozený úbytek zásob v rámci norem je také zahrnut do spotřeby materiálu. Jako další lze uvést reklamní a propagační předměty (kalendáře, igelitové tašky, propisovací tužky) a jejichž hodnota bez DPH není vyšší než 500 Kč.

- **Služby**

Do skupiny služby patří především náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby, které obsahují náklady, které nemají samostatně vymezené účty.

Při účtování nákladů na opravy a udržování je nutné hlídat, zda se ještě jedná o opravy a nejedná se o tzv. technické zhodnocení dlouhodobého majetku, které zvyšuje pořizovací cenu majetku a do nákladů se dostává až ve formě odpisu. Ze zákona o daních z příjmů, aby se jednalo, o technické zhodnocení, musí být částka vyšší než 40 000 Kč. Pokud je částka nižší, účtujeme tyto opravy na účet *511 – opravy a udržování* souvztažně s peněžními účty nebo závazkovými účty, například s účtem dodavatelé.

Náhrady cestovních výdajů jsou výdaje spojené nejčastěji s pracovní cestou mimo pracoviště a tyto náklady patří na účet *512 - cestovné*. Do kterých lze zahrnout nejrozličnější jízdní výdaje, ubytování, stravné a další nutné vedlejší výdaje.

Účet *513 - náklady na reprezentaci* je účtem s daňově neuznatelnými náklady a patří zde náklady na reprezentaci, na pohoštění a občerstvení. Za pohoštění je někdy považováno i poskytování nealkoholických nápojů zaměstnancům na pracovišti.

Účet *518 - Ostatní služby* zahrnuje nepřeborné množství položek, že je skoro nemožné je zde vyjmenovat, patří zde hlavně nákup drobného nehmotného majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem, poštovní poplatky, známky, telefonní služby, náklady na poradenskou činnost, nájemné (u kterého je důležité časové rozlišení nákladů).

- **Osobní náklady**

V této účtové skupině nalezneme veškeré příjmy ze závislé činnosti zaměstnanců, všechny hrubé mzdy včetně její naturální formy, pokud je její součástí. Ty mají svůj účet *521 – mzdové náklady*. Dále také příjmy *522 - společníků a členů družstva*. Odměny členů orgánů společnosti a družstva - 523. Účtuje se zde také o částkách odměn podle dohod o pracovní činnosti a provedení práce.

Souvisejícími náklady s těmito účty jsou náklady na sociální a zdravotní zabezpečení zaměstnanců, které je zaměstnavatel povinen platit za své zaměstnance podle příslušných zákonů. Ostatní sociální pojištění nad zákonem stanovenou výší, tzv. připojištění. Sociální náklady individuálního podnikatele.

- **Daně a poplatky**

Obsahem této skupiny je zachycení daní a odvodů a podobných nákladů. Vyskytují se zde tedy všechny daně s výjimkou DPH a daně z příjmu, pro kterou je vymezena samostatná skupina.

Prvním účtem v této skupině je daň silniční, která je daní přímou a také majetkovou. Účelem je tedy zdanění silničních vozidel za používání pozemních komunikací v České Republice. A podle zákona o daních z příjmu je daňově uznatelným nákladem.

Daň z nabytí nemovitých věcí je také daňově uznatelným nákladem, ale pouze v případě jejího zaplacení (předepsaná daň je připočitatelnou položkou základu daně).

Ostatní daně a poplatky obsahují spotřeby kolků, úhrady soudních a správních poplatků, dálniční známky a dodatečně vyměřené daně.

- **jiné provozní náklady**

Jiné provozní náklady zahrnují zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku v důsledku jeho prodeje. Tato částka je rozdílem ceny prodáváného předmětu, které jsou na účtech skupin 01 a 02 a vytvořenými oprávkami.

Na účtu prodej materiálu se účtuje v souvislosti s prodejem materiálu a to jako úbytek materiálu ze skladu v důsledku jeho prodeje v pořizovací ceně.

Dále zde patří účet dary, na který se účtuje bezplatné předání majetku. Smluvní pokuty a penále, ostatní pokuty a penále. Důvodem pro rozdělení těchto pokut na dva samostatné účty jsou ustanovením zákona o daních z příjmů, podle kterých jsou daňově uznatelné

náklady uznány pouze zaplacené smluvní pokuty a penále. Odpisy pohledávek, ostatní provozní náklady a manka a škody.

- **Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky**

Na těchto účtech se účtuje především o odpisech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. O tvorbě a zúčtování zákonných rezerv a ostatních rezerv. Tvorbě komplexních nákladů příštích období, opravek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku, zákonných opravných položek v provozní činnosti.

Odpisy nám peněžně vyjadřují opotřebení majetku a snižují jeho hodnotu. Existují odpisy daňové, ty slouží především pro stanovení základu daně, které jsou upraveny *zákonem č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů*, nebo účetní odpisy, které nám ukazují přesnější vyjádření skutečného opotřebení daného majetku a jsou vymezeny *zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví*. Způsob účtování je přesně uveden u účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek.

Rezervy lze chápat jako náklad na předpokládané budoucí výdaje v neznámé výši. Účetní jednotky nejčastěji tvoří rezervy na opravy hmotného majetku. Členíme je na zákonné a na ostatní. Zákonné jsou přesně specifikovány v *zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách*. Účetně se zachycují na účet 552 – *Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů* a jsou nákladem daňově uznatelným. Ostatní rezervy se pak zúčtují na účet 554 – *Tvorba a zúčtování ostatních rezerv a nejsou daňově uznatelným nákladem*.

Opravné položky se tvoří k majetkovým účtům z důvodu snížení ocenění, které jsou zjištěné při inventarizaci. Tvoří se pouze ke snížení hodnoty, ke zvýšení hodnoty se opravné položky nesmí používat. Jednotlivé postupy účtování nalezneme ČÚS č. 005 – Opravné položky. Stejně jako u předchozího odstavce o rezervách, tak také u tvorby opravných položek, lze tyto položky rozdělit na zákonné a ostatní. Za podmínek uvedených v *zákoně o rezervách* se zákonné opravné položky promítnou i do základu daně z příjmu. Pro ně existuje účet 558 – *Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek*. 559 – *Tvorba a zúčtování opravných položek obsahuje daňově neuznatelné položky*. Opravné položky se vytvářejí k těmto položkám:

- k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku – pokud se nejedná o snížení ocenění trvalého charakteru, pokud ano účtuje se jako mimořádný odpis a upravuje se odpisový plán,
- k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek,
- k zásobám,
- ke krátkodobému finančnímu majetku,
- k pohledávkám – pokud nejde o trvalý charakter, v tom případě by se účtoval odpis pohledávky.

2.3.2 Finanční náklady

Součástí výsledku hospodaření z běžné činnosti jsou kromě provozních nákladů také finanční náklady. Finanční náklady se dělí pouze na dvě skupiny. Na skupinu finanční náklady, která obsahuje účty pro účtování prodaných cenných papírů a podílů Účet 561 – *prodané cenné papíry*. Tento účet se používá v případě úbytku cenných papírů a podílů dlouhodobého charakteru z důvodu prodeje. Dalším účtem je účet 562 - *úroky*, kde jak už název napovídá, se zachytávají úroky z půjček vůči jiným subjektům, jako jsou např. dodavatelé, banky a jiné. Druhou skupinou jsou Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti.

Například při obchodování se zahraničními subjekty a placením v cizích měnách, nám při převodu peněz, pohledávek nebo závazků, nebo také přepočtu jakéhokoliv majetku v cizí měně mohou vzniknout ztráty v podobě kurzových rozdílů. Tyto ztráty mají svůj vlastní účet 563 - *kurzové ztráty*. Majetek a závazky v cizí měně se musí přepočítávat v souladu s:

- Příslušnými ustanoveními zákona o účetnictví (§ 4 odst. 12, § 24 odst. 6,7 a 8)
- Vyhláškou č 500/2002 Sb., (metoda kurzových rozdílů),
- ČÚS č. 006 Kurzové rozdíly

2.3.3 Mimořádné náklady

Patří zde jen jedna účtová skupina se stejným názvem. A účtují se zde zcela nahodilé mimořádné situace a mají vazbu na mimořádný výsledek hospodaření.

581 – náklady na změnu metody, tento účet se týká změny ve způsobu ocenění majetku a souvztažným účtem bývá účet majetku, jehož se ocenění týká.

Přírodní katastrofy jsou zcela mimořádnými událostmi, a mohou být jedním z příkladů škod, které mohou vzniknout zcela mimořádně a budou se účtovat na účet *582 – škody*.

Tvorba rezerv v této účtové skupině je odlišná forma rezerv od rezerv v předchozí skupině, a tyto rezervy, které se zaúčtují na účet *584 – tvorba rezerv*. Slouží například k odškodnění při pracovních úrazech zaměstnanců, odstupných zaměstnanců, restrukturalizaci a dalších zcela mimořádných událostí.

Zbylé mimořádné události, které se neobjevují často a nenašli zařazení v předchozích třech účtech, se zahrnou do ostatních mimořádných nákladů s číslem účtu 588.

Tvorba opravných položek, které se nedají zahrnout do opravných položek z provozní nebo finančními náklady mají účet *589 – Tvorba opravných položek*.

2.3.4 Daně z příjmů a převodové účty

Daň z příjmů vypočítáváme při uzávěrci účetního období z daňového základu, zjištěného z výsledku hospodaření každé účetní jednotky. Ten zjistíme rozdílem výnosů a nákladů a dále jeho úpravou o náklady, které z hlediska zákona o dani z příjmů nelze zahrnout do nákladů na udržení a zajištění příjmů a také o výnosy, které dani z příjmů nepodléhají nebo už byly zdaněny. Existují dva druhy rozdílů mezi účetními a daňovými náklady. Trvalé rozdíly, to znamená, že náklad je nákladem účetním, ale nepatří mezi náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů a nepatří tedy mezi daňové náklady, ale pouze mezi účetní. Ty dočasné rozdíly jsou především u rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, kdy odepíšeme účetně jinou částku, podle ekonomické skutečnosti než daňově, podle ZDP. Členíme je na daň splatnou a daň odloženou, která je řešena v ČÚS 003, a dále na daň z běžné činnosti (zahrnuje provozní a finanční činnost) a daň z mimořádné činnosti. Všechny tyto jednotlivě rozdělené daně mají svůj samostatný účet. Kromě těchto daňových účtů zde patří dodatečné odvody daně z příjmů, převodové účtu a rezervy na tyto daně z příjmů. Jsou to tyto účty:

- 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
- 592 – daň z příjmů z běžné činnosti – odložená

- 593 – daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
- 594 – daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
- 595 – dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 – převod provozních nákladů
- 598 – převod finančních nákladů
- 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

2.4 Členění výnosů

Jak už bylo na začátku kapitoly zmíněno, výnosy představují pro účetní jednotku ekonomický přínos, a účtují se v 6. účtové třídě. Stejně tak jako členíme náklady z různých hledisek tak lze členit i výnosy, tudíž podobným způsobem jsou rozděleny výnosy podle účtových skupin 60 až 69 a po té na jednotlivé účty podle směrné účtové osnovy. V účtové osnově pro podnikatele máme tyto skupiny:

- Tržby za vlastní výkony a zboží
- Změny stavu zásob vlastní činnosti
- Aktivace
- Jiné provozní výnosy
- Finanční výnosy
- Mimořádné výnosy
- Převodové účty

Tržby za vlastní výkony a zboží, změny stavu zásob vlastní činnosti, aktivace a jiné provozní výnosy dávají dohromady ve výsledku hospodaření provozní výnosy a spolu s finančními výnosy tvoří výsledek hospodaření z běžné činnosti. Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti obsahuje pouze skupinu mimořádné výnosy a jde o nahodilé účetní situace, které se neopakují. Poslední skupinou jsou převodové účty provozních a finančních výnosů.

2.4.1 Provozní výnosy

- **Tržby za vlastní výkony a zboží** - Pojmem výkony chápeme výrobky, provedené práce a služby, které účetní jednotka vytvořila a jejich prodejem nebo prodejem zboží, které nakoupila a ve stejném stavu prodává dále, vznikají účetní jednotce tržby a zároveň rostou peníze nebo pohledávky. Podle toho co prodáváme, můžeme tyto tržby rozdělit na tyto účty:
 - 601 – Tržby za vlastní výrobky
 - 602 – Tržby z prodeje služeb
 - 604 – Tržby za zboží

- **Změna stavu zásob vlastní činnosti** - Změnou stavu zásob vlastní činností, jsou především úbytky a přírůstky zásob, jako jsou nedokončené výrobky, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky ale také zvířata. Dále změny, které jsou zjištěny při inventarizaci těchto druhů zásob. Směrná účtová osnova nám tyto změny dělí na:
 - 611 – Změna stavu nedokončené výroby
 - 612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby
 - 613 – Změna stavu výrobků
 - 614 – Změna stavu zvířat

- **Aktivace** - Aktivací nazýváme stav, kdy v důsledku vlastní činnosti, ať už výrobou materiálu, zboží, dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku zvyšujeme stav aktiv, neboli nám přibývá aktivum, tak z toho důvodu se tento proces nazývá aktivace. Do aktivace patří také vnitropodnikové služby, jako je například přeprava. Ta se zaúčtuje souvztažně s účtem podle toho, o jakou přepravu šlo, přepravu materiálu (účet 111), zboží (131), dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek (041,042). Aktivačními účty jsou:
 - 621 – aktivace materiálu a zboží,
 - 622 – aktivace vnitropodnikových služeb,
 - 623 – aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
 - 624 – aktivace dlouhodobého hmotného majetku

- **Jiné provozní výnosy** - Ve prospěch účtové skupiny 64 – jiné provozní výnosy účtuje tržby z prodeje dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, tržby z prodeje materiálu, přijaté smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z odepsaných pohledávek a ostatní provozní výnosy.

2.4.2 Finanční výnosy

Finanční výnosy mají téměř totožné složení účtů jako je tomu u finančních nákladů. Stejně tak se tady nacházejí cenné papíry a podíly a to ve formě tržeb z prodeje těchto cenných papírů a podílů, účet 661 – *Tržby z prodeje cenných papírů a podílů*. Úroky, které zde představují přijaté úroky od ostatních dlužníků a mají účet 662 – *úroky*. Nalezneme zde také kurzové rozdíly z převodu měny a to ve formě zisku těchto rozdílů a mají účet 662 – *úroky*.

2.4.3 Mimořádné výnosy

Mimořádné výnosy představují především výnosy ze změny legislativních předpisů (např. změna v oceňování, postupy odpisování) během činnosti účetní jednotky a zaúčtují se na účet 681 – *výnosy ze změny metody* souvztažně s majetkovými účty, se kterými změna souvisí. Kromě toho se zde zaúčtují také např. oprava výnosů minulých účetních období, výnosy z postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti, nebo náhrady škod, které jsme zaúčtovali na účet 582 – *škody*. Pro tyto výnosy se používá účet 688 – *Ostatní mimořádné výnosy*.

2.4.4 Převodové účty

Skupina převodových účtů, do kterých patří účet 697 – *převod provozních výnosů* a účet 698 – *převod finančních výnosů*. Jelikož se výsledek hospodaření dělí na část provozní, finanční a mimořádnou, musí být jednotlivé položky zaúčtovány v té části, do které správně patří. Pokud se na konci účetního období zjistí, že například některé položky z provozní nebo finanční oblasti se stanou položkou mimořádnou, která se v dalších obdobích nebude

opakovat, tudíž se musí převést do mimořádné oblasti a k tomu slouží tyto převodové účty. Je tomu obdobně jako u převodových účtů nákladů, které se účtují na účtech 597 – převod provozních nákladů a 598 – převod finančních nákladů.

2.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů

„Účetnictví je ovládáno zásadou věcného a časového rozlišování, která se odborně nazývá akruální princip“.⁵

Jak už bylo řečeno, tak jednou z nejdůležitějších zásad je zásada časové souvislosti nákladů a výnosů s obdobím se kterým souvisí. Časové rozlišení má význam v dosažení věrného obrazu účetnictví. V průběhu účetního období může docházet k časovému nesouladu mezi náklady a výdaji a mezi výnosy a příjmy. Pro správně zjištění výsledku hospodaření, se musí do tohoto období zaúčtovat pouze náklady nebo výnosy, které s tímto obdobím časově a věcně souvisí. Z tohoto hlediska zde patří tyto účty:

- 381 – náklady příštích období
- 382 – komplexní náklady příštích období
- 383 – výdaje příštích období
- 384 – výnosy příštích období
- 385 – příjmy příštích období

Z širšího hlediska zde patří kromě časového rozlišení dohadné účty, u kterých není přesně známá jejich částka a účetní jednotka jí pouze odhaduje. Taktéž u rezerv je znám jeho účel, ale částka i období čerpání se pouze odhadují

- 388 – dohadné položky aktivní
- 389 – dohadné položky pasivní
- 45 – rezervy

Náklady příštích období jsou aktivním účtem a na dočasnou dobu zastupují účet 518, proto se nazývají přechodným účtem. Příkladem může být nájemné, které nájemce platí předem. To znamená, že v prosinci zaplatí pronajímateli za leden nebo únor toho roku dalšího. Opakem nákladů příštího období jsou výdaje příštích období, to znamená, že za něco

⁵ Louša (2008, s. 184)

co jsme využívali tento rok a je to pro nás náklad, zaplatíme až pozpátku v příštím roce. Podobně, je tomu u výnosů příštích a příjmů příštích období. Kdy například my budeme pro změnu pronajímatelem nějakého prostoru a nájemce nám zaplatí za pronájem předem a naopak. Popsaný příklad nájemného je ukázán také v Tab. 2.2 – Časové rozlišení.

Tab. 2.2 – Časové rozlišení

Účet	V běžném období	V příštím období	Příklad
381 – náklady příštích období	Výdaj	Náklad	Nájemné placené předem
383 – výdaje příštích období	Náklad	Výdaj	Nájemné placené pozadu
384 – Výnosy příštích období	Příjem	Výnos	Nájemné obdržené dopředu
385 – Příjmy příštích období	Výnos	Příjem	Nájemné přijaté opožděně

Zdroj: Vlastní zpracování

Dohadné položky představují závazky a pohledávky, které sice patří věcně do běžného období, ale neznáme jejich velikost. To znamená, že jejich částku pouze odhadujeme. Tyto dohadné položky jsou ukázány v Tab. 2.3 – Dohadné účty. K tomu nám slouží aktivní účet 388 – *dohadné účty aktivní* a pasivní účet 389 – *dohadné položky pasivní*. Prvně jmenovaný účet slouží například k zaúčtování případů, kdy nám v účetním období vznikne pohledávka ale ani ke konci roku neznáme výši této pohledávky (například pohledávka za pojišťovnou která nám nepotvrdila, částku kterou nám vyplatí v důsledku pojistné události). U dohadných položek pasivních jde o nevyfakturované dodávky (např. za materiál, zboží, energii, plyn). Účetní jednotka obdrží materiál, ale do konce roku nedojde faktura, tudíž účetní jednotka částku pouze odhaduje.

Tab. 2.3 – Dohadné účty

Účet	V běžném období	V příštím období	Příklad
388 – Dohadné účty aktivní	Odhad výnosů	Příjem	Dohadná pohledávka
389 – Dohadné účty pasivní	Odhad nákladů	Výdaj	Nevyfakturované dodávky

Zdroj: Vlastní zpracování

3 Vymezení nákladů a výnosů dle IAS/IFRS

Tato kapitola se zabývá analýzou nákladů a výnosů dle mezinárodních účetních standardů. Také z hlediska mezinárodních účetních standardů řadíme náklady a výnosy mezi základní prvky pro měření výkonnosti ve výsledovce neboli výkazu o úplném výsledku hospodaření, kterou lze prezentovat jako jeden výkaz nebo jako dva výkazy. Pokud společnost prezentuje jeden výkaz, jedná se o celou původní výsledovku neboli plnou verzi výkazu. Společnost také může zveřejnit samostatnou výsledovku a odděleně Výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi, kde již nerozepisují jednotlivé složky podrobně. V kapitole jsou popsány právní předpisy Evropské Unie, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Konceptní rámec Mezinárodních účetních standardů a dále také standardy IAS 12 – Daně ze zisku, IAS 23 – Výpůjční náklady, IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, IAS 18 – Výnosy a také časové rozlišení.

3.1 Právní předpisy EU v účetnictví

Právními předpisy v Evropské Unii v oblasti účetnictví jsou směrnice EU neboli direktivy EU, které jsou závazné pro všechny členské státy, vtom smyslu, že každá země musí tyto směrnice zapracovat do své národní legislativy. Tyto direktivy byly vydány v roce 1968 – 1989 a neplatí mimo území EU a neuznává je žádná světová burza. Direktivy jsou založeny na zákonech a jejich prováděcích předpisech. Pro oblast účetnictví v rámci EU existují tyto směrnice.

- *Čtvrtá směrnice rady (78/660/EHS) ze dne 24. Července 1978 o ročních účetních závěrkách některých forem společnosti*
- *Sedmá směrnice rady (83/349/EHS) ze dne 13. Června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách⁶*

3.1.1 Nová směrnice EU

26. června 2013 vydal Evropský parlament společně s Radou Evropské Komise Směrnicí 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a

⁶ Směrnice EU [online]. [cit. 2014-04-29]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/smernice--eu>

*souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS*⁷. Vydáním této nové směrnice prakticky došlo ke sloučení a nahrazení čtvrté a sedmé účetní směrnice EP a Rady EK.

Směrnice byla uveřejněna 26. června 2013 a v platnost vešla 20 dní po vyhlášení. Členské státy jsou povinny tyto směrnice uvést v účinnost nejpozději do 20. července 2015. Členské státy mohou stanovit, že dané předpisy budou poprvé použity pro účetní období od 1. Ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016.

Nařízení EU v oblasti účetnictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace jsou v Evropské unii přijímány jako nařízení, což znamená, že standardy a interpretace platí pro celou EU, aniž by bylo nutné, aby je jednotlivé státy přebíraly do své vlastní národní legislativy. Kdyby měly totiž podobu směrnice, měly by v předepsané době členské státy povinnost je zařadit do své národní legislativy, což v praxi způsobuje značné problémy a v podstatě i chaos, kterému se EU vyhnula.

V roce 2002 bylo vydáno nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o aplikaci mezinárodních účetních standardů. (*Regulation (EC) no 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards.*)⁸ Podle kterého měly být mezinárodní standardy účetního výkaznictví aplikovány nejpozději od roku 2005.

Mezním rokem je právě rok 2005 kdy více jak 7000 společností kótovaných na burzách ve státech EU musely předložit své výkazy v souladu se souborem mezinárodních norem.

3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)

Mezinárodních účetních standardy začaly vznikat již v první polovině 70. let minulého století. V roce 1973 byl založen výbor pro mezinárodní standardy IASC (International Accounting Standard Committee) který vydával mezinárodní účetní standardy IAS

⁷ Směrnice EU [online]. [cit. 2014-04-29]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/smernice--eu>

⁸ Jílek, Svobodová (2013, s. 28)

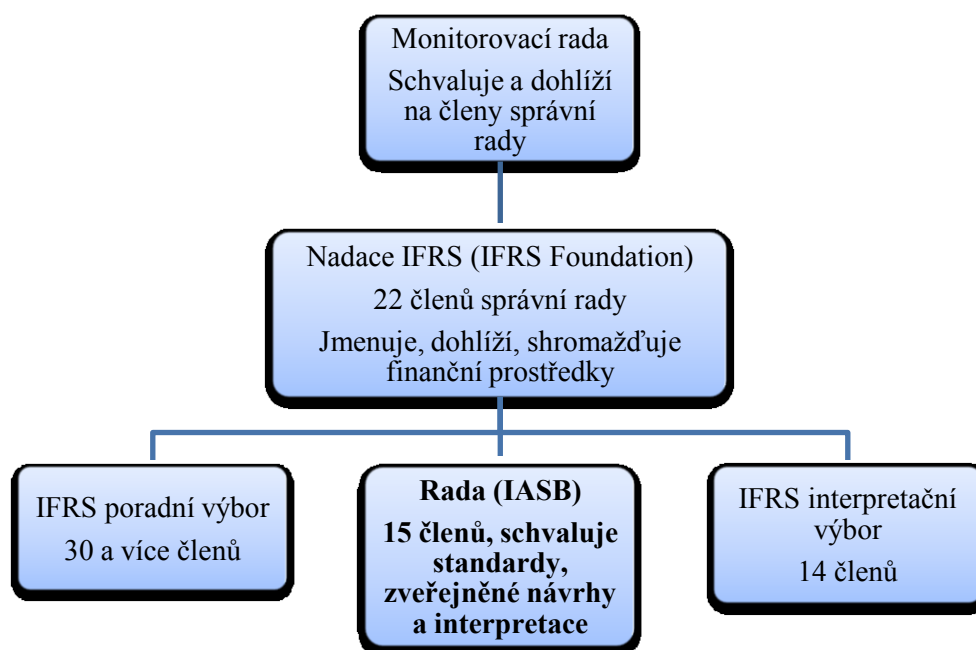
(International Accounting Standards). Tento výbor byl však v roce 2001 nahrazen radou IASB se 14 členy. A aby bylo zdůrazněno, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoli o standardizaci účtování, bylo označení celého souboru IAS (Mezinárodní účetní standardy) změněno na IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Všechny vydané standardy IAS však zůstávají v platnosti a nesou stejné označení IAS až do doby jejich novelizace nebo zrušení. Nově vydávané standardy již nesou označení IFRS. Seznam všech platných standardů IAS a nových standardů IFRS je uveden v příloze č. 2.

Úplná sada mezinárodních standardů je však tvořena nejen standardy IFRS a IAS ale také jejich interpretacemi, které podrobněji upřesňují jednotlivá pravidla standardů a podrobněji je rozpracovávají a upřesňují. Do roku 2002 byly interpretace označovány pod zkratkou SIC (Standard Interpretation Committee). Nově vydávané interpretace jsou však označovány pod zkratkou IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).

Struktura rady IASB

Jak již bylo zmíněno tak standardy vydává Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IASB). Rada je odpovědná za tvorbu celosvětově platných standardů. Struktura rady IASB je znázorněna na Obr. 3. 1.

Obr. 3. 1



Zdroj: Vlastní zdroj: Jílek, Svobodová (2013, s. 18)

3.3 Koncepční rámec

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky vymezuje především uživatele účetní závěrky, informační potřeby a cíle účetní závěrky. Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky a její kvalitativní charakteristiky. Obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky a jejich oceňování.

Cílem účetní závěrky je poskytnutí informací o finanční situaci, o výkonnosti a o změnách ve finanční situaci. Podle IFRS tedy do účetní závěrky patří tyto výkazy:

- Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období (dříve rozvaha),
- Výkaz o úplném výsledku za účetní období, nebo výsledovku (dříve výkaz zisku a ztrát) a výkaz o ostatním úplném výsledku za účetní období,
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- Výkaz o peněžních tocích za účetní období,
- Komentáře obsahující přehled významných účetních politik a další vysvětlující poznámky.⁹

Nejčastějšími uživateli účetní závěrky jsou především potencionální investoři, banky a poskytovatelé výpůjčního kapitálu, dodavatelé, zákazníci, vládní instituce, veřejnost atd.

Mezi základní předpoklady pro zpracování závěrky patří **trvání podniku**, což znamená, že podnik neuvažuje o skončení činnosti nebo není nucen k likvidaci podniku, nebo podstatně zúžit své činnosti. Dalším předpokladem je vykazování transakcí na **akruálním základě**. A v poslední řadě hlavně **věrné a poctivé zobrazení skutečnosti**.

Oceňování základních prvků je popsáno v následující kapitole, která se zabývá náklady dle IAS/IFRS které jsou jedním ze základních prvků účetní závěrky a proto je o konceptním rámci zmínka i v této práci. Mezi všechny základní prvky účetní závěrky patří:

- Aktiva
- Závazek
- Vlastní kapitál
- Výnosy
- Náklady

⁹ Paseková, Strouhal (2012, s. 16)

3.4 Náklady dle IAS/IFRS

V rámci IAS/IFRS neexistuje samostatný účetní standard pro vykazování a účtování nákladů. Tato skutečnost je dána tím, že mezinárodní účetní standardy neslouží jako podklad pro výpočet daní, tak jako tomu je v českém účetním systému a proto je také nákladům věnována menší pozornost. V případě jejich účtování a vykazování je potřeba hledat podporu v koncepčním rámci IAS/IFRS a dalších jednotlivých standardech upravujících konkrétní situace. Proto i později v této kapitole jsou popsány vybrané standardy jednotlivých nákladů, a také náklady, které se objevují v nákladech dle českých standardů.

V koncepčním rámci jsou náklady definovány jako *snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením užitečnosti (hodnoty) aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením prostředků vlastníkům*.¹⁰

Stejně jako u výnosů Koncepční rámec rozlišuje dělení nákladů na Expenses – které vznikají z běžných činností, jejichž protikladem jsou Revenues, Losses – újmy nebo také ztráty a jsou opakem přínosů (Gains) a termínem Cost označujeme pořizovací náklady na aktiva, které se zachycují v rozvaze, oproti expenses a losses které se objevují ve výsledovce a ovlivňují výsledek hospodaření v běžném období.

3.4.1 Oceňování nákladů

V koncepčním rámci jsou definovány čtyři oceňovací základny – Historická cena, běžná reprodukční cena, realizovatelná (vypořádatelná) hodnota a současná hodnota. Tyto čtyři oceňovací základny jsou popsány v Tab. 3.1 - Oceňovací základy používané v účetní závěrce.

Tab. 3.1: Oceňovací základy používané v účetní závěrce

Oceňování	Aktiva	Závazky
Historická cena – pořizovací náklady (historical cost)	Aktiva jsou oceňována v nákladech vynaložených při pořízení, popřípadě v odhadnuté	Závazky jsou oceňovány v částce, kterou bude nutno vynaložit na jejich úhradu.

¹⁰ Dvořáková (2008, s. 24)

	částce, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době pořízení	
Běžná cena – reprodukční cena (Current Cost)	Částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době. Je stanoveno s ohledem na vstupní hodnotu aktiva.	Nediskontovaná částka, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku.
Realizovatelná (vypořádací) hodnota (Realizable Value)	Částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za obvyklých podmínek. Je stanovena s ohledem na výstupní hodnotu aktiva.	Nediskontovaná částka, kterou bude potřeba v současné době uhradit při běžném podnikání.
Současná hodnota (Present Value)	Současná (diskontovaná) hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, který podnik z aktiva získá v budoucnu za obvyklých podmínek.	Současná (diskontovaná) hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává, že bude vynaložen pro vypořádání závazku při běžném podnikání.

Zdroj: Paseková, Strouhal (2012, s. 20)

3.4.2 IAS 12 - Daně ze zisku

Standard upravuje účetní zachycení splatných a odložených daní. Cílem je upravit zachycení daňových dopadů uskutečněných transakcí a událostí v běžném účetním období a v obdobích následujících. Největší část standardu je věnována účetnímu zachycení odložené daně, při úpravě odložených daní musí standard vycházet z úprav různých daňových předpisů, které se v jednotlivých zemích liší. Jsou v tomto standardu tedy i přístupy k řešení k odloženým daním, které v České Republice nenajdou uplatnění.

a) Splatná daň

Je třeba rozlišovat **účetní zisk**, což je zisk za období před odečtením daňového nákladu a **zdanitelný zisk**, který je vypočtený podle pravidel stanovených daňovými úřady, z kterého se počítají daně ze zisku splatné. Stanoví se z daňových nákladů a daňových výnosů.

b) Odložená daň

Jelikož účetnictví vychází ze zásady časové a věcné souvislosti, jejíž podstatou je přiřadit veškeré náklady a výnosy do období, s nímž časově věcně souvisí a jelikož některé daňové

dopady účetních operací přicházejí se zpožděním v jiném období nebo také s předstihem, z toho důvodu je odložená daň jakýmsi nástrojem, který slouží k dodržení této zásady.

Důvodem vzniku odložené daně je srovnání rozdílů, které vznikají z rozdílů mezi účetními a daňovými náklady a výnosy. Vznikají mezi nimi trvale, nebo přechodné rozdíly.

Trvalé rozdíly jsou spjaté s neuznatelnými náklady, jako jsou výdaje na reprezentaci, pokuty a penále ale tyto trvalé rozdíly nejsou podkladem pro vznik odložené daně. Podkladem pro účtování odložené daně jsou **přechodné rozdíly**. Ty vznikají u daňově uznatelných nákladů a výnosů, a pokud byly zaúčtovány v jiném zdaňovacím období než období účetním. Jde především o časový nesoulad mezi účetním a daňovým ziskem, nebo také vznikem z přecenění aktiv, nebo nabytí aktiva v rámci akvizice při přecenění na fair value. Přechodné rozdíly jsou popsány v Tab. 3.2.

Tab. 3.2: Schéma přechodných rozdílů

Přechodné rozdíly	Odložená daň	Příčina vzniku
Zdanitelné	Odložený daňový závazek (účtuje se vždy)	Nižší účetní odpisy než daňové (vyšší ZC) => rozdílná účetní a daňová ZC majetku Pohledávky vyplývající ze smluvních sankcí (smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále)
Odčitatelné	Odložená daňová pohledávka (účtuje se jen ve výši budoucího pravděpodobného daňového nákladu, proti němuž bude možno danou daňovou pohledávku započíst).	Vyšší účetní odpisy než daňové (nižší ZC), rozdílná účetní a daňová zůstatková cena majetku Tvorba účetních opravných položek, tvorba účetních rezerv, nevyužitá daňová ztráta, nezaplacené závazky z titulu sankcí.

Zdroj: Paseková, Strouhal (2012, s. 71)

3.4.3 IAS 23 - Výpůjční náklady

Výpůjční náklady jsou chápány jako úroky a ostatní náklady, které jednotka vynaloží při vypůjčení hotovosti. Patří zde:

- Úrokové náklady podle IAS 39
- Finanční náklady z finančního leasingu (IAS 17)
- Kurzové rozdíly vzniklé z úvěru v cizí měně.

Do ocenění aktiva lze zahrnout pouze ty výpůjční náklady, které přímo souvisejí se zdroji financování získanými přímo a účelově, na pořízení daného aktiva. Jde především tedy o ty náklady, které by nevznikly, pokud by aktivum nebylo pořizováno.

Způsobilé aktivum

- Zásoby,
- Výrobní továrny,
- Nehmotná aktiva,
- Investice do nemovitostí,
- Zařízení na výrobu energie.

3.4.4 IAS 11 – Smlouvy o zhotovení

Smlouva o zhotovení je smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo nějakého souboru aktiv, které jsou vzájemně propojené. Standard tedy stanovuje definice smlouvy o zhotovení, výnosy a náklady ze smlouvy o zhotovení, jejich jednotlivé zaúčtování těchto nákladů a výnosů a také zaúčtování očekávaných ztrát.

Standard rozlišuje dva druhy smluv, a to jsou smlouvy za pevnou cenu a smlouvy za náklady plus přírážka. **Smlouva za pevnou cenu** – smlouva, ve které dodavatel souhlasí s pevnou cenou, nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu. **Smlouva za náklady plus přírážka** – dodavateli jsou uhrazeny dohodnuté náklady plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.

V této práci budou zmíněny z tohoto standardu pouze náklady na smlouvy o zhotovení a ty zahrnují:

- a) Náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě
 - *Náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru,*
 - *Náklady na materiál*
 - *Odpisy budov*
 - *Náklady na přesun budov, materiálu, zařízení na stavbu a zpět*
 - *Náklady na nájem budov*
 - *Odhadované náklady na opravu a záruční práce*
 - *Právní nároky třetích stran*
 - *Náklady na návrh a technickou pomoc*

- b) Náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být přiřazeny ke smlouvě
 - Pojištění
 - Náklady na projekt a technickou pomoc
 - Stavební režie

- c) Jiné náklady, které jsou vyúčtovány klientovi podle podmínek smlouvy – tyto náklady zahrnují některé náklady na administrativu a vývoj u kterých je náhrada určena ve smlouvě.

Náklady, které nelze přiřadit ke smlouvě o zhotovení jsou vyloučeny z této skupiny nákladů a patří mezi ně všeobecné administrativní náklady, které nejsou stanovené ve smlouvě, prodejní náklady, náklady na výzkum a vývoj které nejsou specifikované ve smlouvě a odpisy budov a majetku které také nejsou vymezeny ve smlouvě.

Ocenění stavební smlouvy

Ocenění stavební smlouvy bývá řešeno buď *metodou procenta rozpracovanosti*, která může být využita za předpokladu, že očekávaný výnos lze spolehlivě odhadnout. Pokud však spolehlivě odhadnout nelze, používá se *metoda nulového zisku*, do které není zahrnut zisk.

Metoda procenta rozpracovanosti

Procento dokončení lze stanovit následujícími metodami

- **Metoda „Cost-to-cost“** – metoda založena na podílu doposud vynaložených nákladů k rozvahovému dni a celkových plánovaných nákladech. V praxi nejčastěji využívána.

$$\text{Procento dokončení} = \frac{\text{vynaložené náklady k rozvahovému dni}}{\text{celkové plánované náklady}} \quad (3.1)$$

- **Metoda „hour-to-hour“** – zjištěním skutečného počtu hodin strávených na zakázce

$$\text{Procento dokončení} = \frac{\text{skutečné hodiny od počátku zakázky}}{\text{celkové plánované hodiny}} \quad (3.2)$$

- Na základě kvalifikovaného odhadu fyzického stavu rozpracovanosti.

Vynásobením celkových plánovaných tržeb a procenta dokončení nám umožní vyčíslit tržby v prvním roce zakázky, a v dalších letech pak stejným způsobem avšak odečtením tržeb předchozích let.

Metoda nulového zisku

Metoda nulového zisku se nejčastěji používá u případů, kdy nemůžeme spolehlivě ocenit očekávané náklady nebo očekávané tržby. To se stává u tzv. „mladých smluv“ kdy není k dispozici žádný podobný rozpočet z kterého, by se dalo vycházet. V této metodě vykážeme tržby pouze ve výši vynaložených nákladů na zakázku. Zisk až po dokončení dané zakázky.

3.5 IAS 18 – Výnosy

Na rozdíl od nákladů jsou výnosy stanoveny přímo konkrétním standardem, který se zabývá problematikou výnosů, jejich rozpoznáním a správnou klasifikací. Tento standard se však vztahuje pouze na část výnosů označovanou jako „revenues“ – výnosy neboli tržby. Nezabývá se tou částí výnosů, která je označována jako „gains“ (zisky, přínosy, přírůstky)

IAS 18 vymezuje výnosy z prodeje zboží a výrobků, z poskytování služeb, úroky, licenční poplatky a dividendy. Zahrnuje jak výnosy provozní, tak i výnosy finanční.

Mezi tyto výnosy nepatří leasingové smlouvy, které mají vlastní standard (IAS 17 – leasingy). Výnosy ze služeb spojených se stavebními smlouvami (IAS 11 – stavební smlouvy), výnosy z těžby nerostů (IFRS 6), ze zemědělské produkce a biologických aktiv (IAS 41 – zemědělství), dále také IAS 32 a IAS 39 věnované finančním nástrojům.

Standard IAS 18 – výnosy je postaven na čtyřech základních pilířích:

- 1. Při vykazování výnosů má vždy přednost věcný obsah transakce nad její právní formou.*
- 2. Při vykazování výnosů je nutno respektovat akruální princip, věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů, princip přiřazování nákladů výnosům.*
- 3. Výnosy mohou být rozpoznány (zaučtovány v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky přiměřené jistoty, že dojde k předpokládaným úhradám – tedy k faktickému zvýšení ekonomického prospěchu*
- 4. Je nutno odlišit jednotlivé skupiny výnosů, zejména pak výnosy finanční od výnosů ostatních i v rámci transakcí spojených s odloženou platbou, ve kterých je úrok skryt.¹¹*

3.5.1 Definice a uznání výnosů

Standard definuje výnosy jako hrubé přírůstky ekonomických požitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, a to odlišnému od zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.¹² Patří zde pouze hrubé přírůstky ekonomických užitků. Z výnosů jsou vyloučeny ty výnosy, které byly přijaty jménem třetích stran, jako daně spojené s prodejem, spotřební daně u zboží a služeb a daně z přidané hodnoty, jelikož nejsou ekonomickým užitkem dané jednotky a nevedou ke zvýšení vlastního kapitálu.

Uznání výnosů je řešeno u každé transakce samostatně. V zájmu správného zachycení výnosů je nutné rozdělit transakci na jednotlivé složky dané transakce z důvodu dodržení věcné a časové souvislosti. Pokud je například součástí prodejní ceny také následný servis, je tato částka oddělena a jako výnos zahrnuta až v období, kdy ke službě dochází.

¹¹ Dvořáková (2008, s. 272)

¹² Jílek, Svobodová (2013, s. 120)

Nejdůležitějším problémem při zaúčtování je tedy stanovit kdy výnos nastal. Jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užitky, které mohou být spolehlivě oceněny.

Obvykle bývá okamžikem realizace nebo momentem vzniku výnosů předání výrobků, zboží nebo služeb odběrateli. Mohou však být ovlivněny různými podmínkami jednotlivých transakcí nebo smluvními podmínkami.

3.5.2 Ocenění výnosů

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů. Částka je tedy obvykle stanovena ve smlouvě mezi kupujícím a uživatelem aktiva.

Například pokud bude tento výnos vznikat v souvislosti s poskytnutím bezúročného úvěru, je v tom případě nutné tento výnos rozdělit na dvě části. Zvlášť na samostatný výnos z transakce a zvlášť na jeho úrok, který vzniká z důvodu odložení splatnosti pohledávky, který je skryt v dohodnuté částce platby. V tom případě je dán výnos diskontováním všech budoucích příjmů a úrokový výnos je rozdílem současné hodnoty a nominální částky. Je tedy potřeba použít správné diskontní sazby, ke kterým lze dojít dvěma způsoby.

- Použití úrokové sazby využívané pro podobné nástroje a se stejnou mírou úvěrového rizika
- Nebo vypočítáním úrokové sazby z rozdílu mezi částkou odložené platby a cenou ze stejného nebo obdobného aktiva či služby při platbě v hotovosti.

Příklad výpočtu:

V příkladu použijeme druhý způsob výpočtu diskontní sazby. Pokud bychom tedy prodávali zboží na obchodní úvěr se splatností 5 let za částku 2 000 000 Kč. Hodnota zboží při prodeji v současné době a v hotovosti je 1 500 000 Kč.

Pro výpočet úrokové sazby je použit vztah (3.3).

$$i = \sqrt[t]{\frac{p_1}{p_2}} - 1, \quad (3.3)$$

kde p_1 je cena získaná se splatností úvěru 5 let, p_2 je cena pokud by se zboží prodávalo v současné době v hotovosti a t je doba splatnosti úvěru.

$$\text{Řešení :} \quad i = \sqrt[5]{\frac{2000000}{1600000}} - 1 = 0,0456396$$

Hledaná úroková sazba je tedy kolem 4,564 %.

V době transakce se vykáže jako výnos z prodeje zboží částka 1 600 000 a úrok ve výši 400 000 bude rozložen do pěti následujících období prostřednictvím úročení pohledávky.

Tab. 3.3 výpočet úroku

Výpočet:	Výše pohledávky na konci roku	Úrok – finanční výnos
1. rok = $1600000 \cdot 1,0456396$	1673023	73023
2. rok = $1600000 \cdot (1,0456396)^2$	1749379	76356
3. rok = $1600000 \cdot (1,0456396)^3$	1829220	79841
4. rok = $1600000 \cdot (1,0456396)^4$	1912705	83485
5. rok = $1600000 \cdot (1,0456396)^5$	2000000	87295

Zdroj: vlastní zpracování: Dvořáková (2008, s. 272)

Směna výrobků, zboží a služeb

Při výměně výrobků, zboží či služeb za výrobky, zboží nebo služby obdobné povahy a stejné hodnoty se výměna nepovažuje za transakci, u které vzniká výnos. Pokud se ale jedná o směnu různých a rozdílných aktiv či služeb s jinou hodnotou, vtom případě výnosy vznikají a jejich výše se odvíjí od ocenění tohoto aktiva nebo služby.

3.5.3 Zveřejnění

Standard předepisuje podniku povinnost zveřejnit používané metody a pravidla při vykazování výnosů a také metody stanovení stupně rozpracovanosti u nedokončených transakcí. Účetní jednotka je povinna zveřejnit částky všech významných výnosových kategorií v účetním období a jejich členění na tyto kategorie:

- Prodej zboží a výrobků,
- Poskytování služeb,

- Úroky,
- Licenční poplatky,
- Dividendy,

Mimo jiné je taky povinna zvlášť odděleně od těchto kategorií zveřejnit částky výnosů vzniklých ze směny zboží a služeb, protože u těch směn je menší spolehlivost jejich správného ocenění.

3.5.4 Výnosy z prodeje zboží

Výnosy z prodeje zboží se zaúčtují, pokud splňují všech pět následujících podmínek:

- Pokud jsou na kupujícího převedena veškerá významná rizika a odměny (užitky) z vlastnictví tohoto zboží.
- Společnost se dále neangažuje v dalším prodeji, ani v kontrole dalšího nakládání se zbožím.
- Částka může být spolehlivě oceněna.
- Pokud má jednotka ekonomický užitek spojený s transakcí
- A také náklady, které s tím související teprve vzniknou, mohou být taktéž spolehlivě oceněny.

3.5.5 Výnosy z poskytování služeb

Uznání výnosů z poskytování služeb je spojené se splněním následujících podmínek:

- Částka je spolehlivě ocenitelná.
- Ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou podniku.
- K rozvahovému dni lze zjistit spolehlivě stupeň dokončení transakce.
- Vynaložené náklady a náklady na dokončení lze spolehlivě ocenit.

V případě nedokončené transakce spojené s poskytnutím služby se pro ocenění výnosů použije **metoda procenta rozpracovanosti**, tato metoda je podrobněji popsána v *IAS 11 – stavební smlouvy* pro určení výnosů ze stavebních smluv.

3.5.6 Úroky, licenční poplatky a dividendy

Tato skupina výnosů má společné to, že vznikají z důvodu užívání podnikových aktiv jinými stranami a účtují se takto:

- Úroky – se účtují za použití metody efektivní úrokové míry (IAS – 39)
- Licenční poplatky – se zaúčtují na akruálním základě a podle podstaty příslušné smlouvy
- Dividendy – účtují se v okamžiku vzniku práva akcionářů na přijetí platby.

A přitom také pro uznání těchto výnosů musí platit, že jednotka má ekonomické užitky spojené s touto transakcí a částka výnosů musí být spolehlivě ocenitelná.

3.6 Časové rozlišení

Jelikož v druhé kapitole této práce je zmínka o časovém rozlišení z pohledu české legislativy, proto je časové rozlišení v této práci popsáno také z pohledu mezinárodních účetních standardů pro jejich jednodušší srovnání. Příčina rozdílu mezi těmito systémy není až tak koncepční nýbrž jazyková, jelikož IFRS některé položky přesně nedefinuje. Nenalezneme zde například ekvivalent pro dohadné položky, takže jsou zahrnuty pouze do výdajů nebo příjmů příštích období aniž by se jednalo o výnos nebo náklad vznikající v jiný časový okamžik než peněžní tok, nýbrž o pohledávku nebo závazek s nejistou konečnou výší.

Časově se rozlišují pouze náklady související s odbytem, správou a vedlejšími činnostmi. Zboží, výrobky či služby se rozlišují v rámci zásob. Rozliší se tak, že se přijmou na sklad a do nákladů se promítnou až v okamžiku prodeje. IFRS časové rozlišení dělí na tyto položky:

- **Předem placené položky (Pre-paid items)** – vznikají, kdy peněžní tok se uskuteční dříve než daný výnos nebo náklad
- **Předem zaúčtované položky (Accrued items)** – jsou opakem předchozích položek, a vznikají když, k peněžnímu toku dojde později než k danému nákladu nebo výnosu.
- **Odložené položky (Deferred items)** – zde se tak úplně nejedná o časové rozlišení, ale většinou jsou odložené položky vykazovány společně s časovým rozlišením a vykazují se stejně jako opravné položky.

Angličtina nemá přesný ekvivalent pro výnosy příštích období, které se označují buď jako deferred revenue (odložené výnosy) nebo unearned revenue (nezasloužené výnosy).

Také pro dohadné položky nenajdeme přesný ekvivalent, a jelikož chybí toto přesné označení, IFRS jej zahrnuje do accrued revenue a accrued expenses (přestože mají odlišný charakter).

4 Komparace odlišností v účtování a vykazování

V této části práce jsou uvedeny odlišnosti při účtování a vykazování nákladů a výnosů podle mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů. Na základě analýzy těchto dvou odlišných účetních předpisů budou v této kapitole vytvořeny praktické příklady, na kterých budou tyto odlišnosti porovnány. Uvedené částky v příkladech, jsou pouze orientační a nemusí se shodovat s částkami daného trhu.

4.1 Příklady na vykazování a účtování výnosů

Porovnání principů IFRS s českou účetní legislativou je poměrně obtížné, jelikož jejich rozdílnost nastává většinou již při uznávání výnosů. IFRS uznává výnosy jen v případě, že užitek z transakce s velkou pravděpodobností bude v budoucnu plynout do podniku. Na rozdíl od toho podle českých norem účtujeme výnosy již v okamžiku dodání výkonu. Toto je způsobeno již dříve zmíněným daňově orientovaným českým účetnictvím.

Česká účetní legislativa nemá žádnou definici výnosů na rozdíl od IFRS, jak lze vidět v Tab. 4.1 – srovnání IAS 18 s ČÚL, také se nezabývá jejich následným oceňováním a oddělováním částek výnosů z běžné činnosti s částkami z úrokových výnosů. V případě složitějších transakcí může dojít k rozdílu, jelikož není popsána zásada přechodu rizik a odměn.

Tab. 4.1 srovnání IAS 18 s ČÚL

IFRS	Česká účetní legislativa
Definice výnosů	
Definice uvedena v Koncepčním rámci	Absence definice výnosů
Vykazování výnosů	
Vykázat výnosy, pokud rizika a užitky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, převažují formální a právní interpretace.

Zdroj: Paseková, Strouhal (2012, s. 164)

4.1.1 Řešený příklad č. 1. Vykazování výnosů při prodeji stroje

Firma ABC, s.r.o. prodává v roce 2014 výrobní stroj, jehož cena na trhu je 200 000 Kč. Faktura na výrobní stroj činí 250 000 Kč, protože společnost se smluvně zavázala k bezplatnému servisu souvisejícímu s výrobním strojem po dobu 5 let.

Řešení dle IAS/IFRS

Podle IAS 18 – Výnosy, se tržby z prodeje zboží nesmí vykázat v roce 2014 ve výši 250 000,- Kč. Tato částka musí být rozdělena na dvě části. První částí je částka 200 000 Kč. Tato částka odpovídá hodnotě daného stroje. Druhou částí je částka 50 000 Kč, která bude vykázána jako tržba z prodeje služeb a bude rozdělena do následujících 5 let odpovídající době trvání bezplatného servisu stroje.

Rok 2014: tržba z prodeje zařízení – 200 000 Kč.

Tržba z prodeje služeb – 10 000 Kč.

Celkem za rok 2014 = 210 000 Kč.

Rok 2015: Tržba z prodeje služeb – 10 000 Kč.

Celkem za rok 2015 = 10 000 Kč.

Rok 2016: Tržba z prodeje služeb – 10 000 Kč.

Celkem za rok 2016 = 10 000 Kč.

Rok 2017: Tržba z prodeje služeb – 10 000 Kč.

Celkem za rok 2017 = 10 000 Kč.

Rok 2018: Tržba z prodeje služeb – 10 000 Kč.

Celkem za rok 2018 = 10 000 Kč.

(Částka tržeb z prodeje služeb v letech 2014 – 2018 je vypočítána jako podíl částky 50 000 Kč připadající na servis stroje a počtem let, na kterou je servis stroje ve smlouvě dohodnut $\frac{50\,000}{5} = 10\,000$ Kč).

Řešení dle české legislativy

Podle českých účetních standardů bude účtování o prodeji výrobního stroje firmou ABC, s.r.o. účtováno v roce 2014 v částce 250 000 Kč na účet 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Srovnání

Rozdíly ve vykazování výnosů dle českých účetních předpisů a IAS/IFRS jsou především v jejich rozdílném vlivu na Výsledek hospodaření v jednotlivých letech. Výnosy v jednotlivých letech jsou uvedeny v Tab. 4.2.

Tab. 4.2 Srovnání výnosů dle jednotlivých let

	2014	2015	2016	2017	2018
Výnosy dle IAS/IFRS	210 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Výnosy dle ČÚP	250 000	0	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2 Řešený příklad č. 2. Vykazování výnosů při prodeji služeb

Cestovní agentura XYZ zprostředkovává prodej zájezdů do hor prostřednictvím smluvního vztahu s cestovní kanceláří. Za zprostředkování zájezdu má dohodnutou odměnu ve výši 5 % z ceny zájezdu, která je splatná při plné úhradě zákazníkem. Zákazník si objednal prostřednictvím cestovní agentury XYZ zájezd pro dvě osoby v hodnotě 30 000 Kč. Zákazník agentuře zaplatil zálohu ve výši 10 000 Kč v hotovosti, kterou poslala na účet cestovní kanceláře. Po doplacení zbylé částky si cestovní agentura vystavila fakturu na provizi ve výši 1 500 Kč, kterou zaslala na cestovní kancelář. Provize cestovní agentury je 1 500 Kč (5 % z 30 000 Kč).

Řešení dle IAS/IFRS

Podle IAS/IFRS by bylo chybné, pokud by cestovní agentura z prodeje zájezdu zákazníkovi vykazovala tržby ve výši 30 000 Kč a poté náklady ve výši 28 500 Kč. Podle IAS 18 – Výnosy je výnosem pouze částka provize která je ve výši 1 500 Kč.

Řešení dle české legislativy

Řešení dle českých účetních standardů je ukázáno na následujícím účtování v Tab. 4.3 účtování cestovní kanceláře.

Tab. 4.3 Účtování cestovní kanceláře

Účetní operace	Částka	MD	D
Uzavření smlouvy a vybrání zálohy	10 000 Kč	211	379
Odeslání zálohy na účet CK	10 000 Kč	379	221
Přijetí doplatku na účet CA	20 000 Kč	221	379
Fakturace provize	1 500 Kč	311	602
Zápočet části doplatku na provizi	1 500 Kč	379	311
Odeslání zbytku doplatku na účet CK	28 500 Kč	379	221

Zdroj: vlastní zpracování

Dle českých účetních standardů je také zahrnuta do výnosů pouze částka ve výši 1 500 Kč.

4.1.3 Řešený příklad č. 3. Účtování výnosů

Účtování výnosů podle mezinárodních účetních standardů je poměrně složitější než účtování podle českých účetních standardů a to z důvodu že IFRS se účtováním nezabývá a neuvádí žádné postupy. Tento fakt je způsobem tím, že finanční výkazy dle IFRS neslouží valné hromadě při rozdělování zisku, ani státu při zjišťování daňové povinnosti. Cílem IFRS je umožnit především investorům se správně rozhodovat jak budou nakládat s finančními zdroji. V tomto řešeném příkladu č. 3 *Účtování výnosů* jsou popsány vybrané druhy účtování u výnosů podle obou systémů účetnictví na vybraných příkladech.

Prodej zboží

Firma dne 15. 3. 2014 vyskladnila a prodala zboží zákazníkovi na fakturu v hodnotě 80 000 Kč. Zákazník si zboží vyzvednul osobně a zboží zaplatil dne 30. 3. 2014. Náklady na zboží byly 40 000 Kč.

Řešení dle IFRS

Jak už bylo výše zmíněno tak IFRS se nezabývá účtováním a ani neuvádí postupy jeho účtování. Ale i přesto mohou účetní jednotky o těchto situacích účtovat a stanovit si jednotlivé účty. Příklad možného účtování výnosů z prodeje zboží je uveden v *Tab. 4. 4 Prodej zboží IFRS*.

Tab. 4. 4 Prodej zboží IFRS

Datum	Účet	MD	D
15. 3. 2014	Pohledávka (Receivable)	80 000	
15. 3. 2014	Výnosy (Revenue)		80 000
15. 3. 2014	Náklady na prodané zboží (Cost of sales)	40 000	
15. 3. 2014	Zboží na skladě (merchandise inventory)		40 000
30. 3. 2014	Banka (Cash in bank)	80 000	
30. 3. 2014	Pohledávka (Receivable)		80 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Řešení dle české legislativy

České účetní standardy účetní postupy na rozdíl od těch mezinárodních stanovují a mají pro ně také příslušnou účetní osnovu. Účtování prodeje zboží je uvedeno v *Tab. 4. 5 Prodej zboží*

Tab. 4. 5 Prodej zboží

Datum	Účetní případ	Částka	MD	D
15. 3. 2014	Vydaná faktura za prodej zboží	80 000	311	604
15. 3. 2014	Úbytek zboží ze skladu	40 000	504	132
30. 3. 2014	VBÚ příjem peněz	80 000	221	311

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2 Příklad na vykazování a účtování odložené daně

Tato část příkladů na porovnání účtování a vykazování nákladů podle mezinárodních účetních standardů a českých účetních standardů bude zaměřena na příklady o odloženém daňovém dluhu a odložené daňové pohledávce. Tyto dva rozdílné účetní systémy používají stejnou závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu k účtování odložené daně. Podrobněji se k této části vyjadřuje IFRS, více formuluje definice, jako jsou daňové základny aktiv a pasiv nebo také přechodné rozdíly které v ČÚL nejsou definovány. V Tab. 4. 6 – *srovnání IAS 12 s ČÚL ve vybraných oblastech*, jsou porovnány některé rozdíly obou systémů.

Tab. 4.6 srovnání IAS 12 s ČÚL ve vybraných oblastech

IFRS	ČÚL
Obecný přístup	
Ze všech přechodných rozdílů	Srovnatelné s IFRS. O odložené dani účtují povinně jen podniky ve skupině, finanční instituce a společnosti s povinností auditu.
Základ pro odloženou daňovou pohledávku a závazek	
Rozvahově závazková metoda vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiva či závazku a účetní zůstatkovou hodnotou.	Srovnatelné s IFRS.
Daňové sazby	
Použijí se daňové sazby a daňové zákony, které byly přijaty nebo prakticky přijaty pro období očekávané realizace přechodných rozdílů.	Použijí se daňové sazby a daňové zákony, které byly přijaty pro období očekávané realizace přechodných rozdílů.
Vykazování odložené daňové pohledávky	
Vykazuje se, je-li pravděpodobně, že podnik v budoucnu dosáhne zdanitelných zisků, proti nimž bude možno odloženou daňovou pohledávku započítat.	Srovnatelné s IFRS.
Diskontování	
Není povoleno.	Srovnatelné s IFRS
Krátkodobé/dlouhodobé	
Odložené daňové pohledávky a závazky musí být vždy klasifikovány jako dlouhodobé.	Srovnatelné s IFRS.

Shoda skutečného a očekávaného daňového nákladu.	
Požadováno: počítá se za použití daňových sazeb účetní zisk a zveřejní se také způsob kalkulace sazeb.	Nepožaduje se.
Požadavky na informace v příloze.	
Velmi podrobné.	Neexistuje obdobný požadavek.

Zdroj: Paseková, Strouhal (2012, s. 72)

4.2.1 Řešený příklad č. 4. Výpočet a účtování odložené daně

Společnost nakoupila na začátku roku automobil v pořizovací hodnotě 1 000 000 Kč a ihned ho zařadila do užívání. Automobil bude účetně odepisován lineárně po dobu 5 let. A pro daňové účely se společnost rozhodla automobil odepisovat zrychleně (ve 2. odpisové skupině, po dobu 5 let.) Sazba daně ve všech letech bude 19 %. Pro zjednodušené vysvětlení bude v příkladu ve všech letech výsledek hospodaření 1 500 000 Kč.

Řešení dle IAS/IFRS

Pro výpočet účetních odpisů je použit vzorec (4.1)

$$Odpis = \frac{VC}{t}, \quad (4.1)$$

kde VC je vstupní cena automobilu a t je doba použitelnosti.

Vzorec pro výpočet daňových odpisů v prvním roce má podobu (4.2) a v dalších letech (4.3)

$$Odpis\ v\ prvním\ roce = \frac{VC}{k_1}. \quad (4.2)$$

$$Odpis\ v\ dalších\ letech = \frac{2 \cdot ZC}{k_2 - n}, \quad (4.3)$$

kde VC je vstupní cena, k_1 je koeficient v prvním roce, ZC je zůstatková cena, k_2 je koeficient v dalších letech odpisování a n je počet let, po které byl majetek odpisován.

Koeficient pro zrychlené odpisování v 2. Odpisové skupině v prvním roce je 5 a v dalších letech odpisování je 6.

Výpočty daňových dluhů a daňových pohledávek jsou uvedeny v Tab. 4.7 *Výpočet daňového dluhu a pohledávky*, Tab. 4.8 *Výpočet odložené daně*, Tab. 4.9 *úctování odložené daně* a Tab. 4.10 *vliv na hospodářský výsledek*. Záporný rozdíl zachycuje odložený daňový dluh, kladný rozdíl odloženou daňovou pohledávkou.

Tab. 4.7 Výpočet daňového dluhu a pohledávky

Rok	Účetní odpis	Účetní zůstatková cena	Daňový odpis	Daňová zůstatková cena	Rozdíl
1.	200 000	800 000	200 000	800 000	0
2.	200 000	600 000	320 000	480 000	-120 000
3.	200 000	400 000	240 000	240 000	-160 000
4.	200 000	200 000	160 000	80 000	-120 000
5.	200 000	0	80 000	0	-
Celkem	1 000 000	-	1 000 000	-	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.8 Výpočet odložené daně

Rok	Výpočet odložené daně	Odložená daň
1.	0	0
2.	- 120 000 · 19 %	22 800
3.	- 160 000 · 19 %	30 400
4.	- 120 000 · 19 %	22 800
5.	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.9 Úctování odložené daně

Rok.	Účetní operace	Výpočet	Úctování	
			MD	D
1.	Odložená daň	0	-	-
2.	Odložená daň	22 800 – 0 = 22 800	Náklad	ODZ
3.	Odložená daň	30 400 – 22 800 = 7 600	Náklad	ODZ
4.	Odložená daň	22 800 – 30 400 = - 7600	ODP	Náklad
5.	Odložená daň	0 – 22 800 = - 22 800	ODP	Náklad

Zdroj: Vlastní zpracování

ODZ – Odložený daňový dluh, ODP – Odložená daňová pohledávka.

V Tab. 4.10 je uveden vliv odložené daně na hospodářský výsledek.

Tab. 4. 10 vliv na hospodářský výsledek

Rok	1.	2.	3.	4.	5.
Účetní VH před zdaněním	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000
Úprava rozdílu účetních a daňových odpisů	0	-120 000	-40 000	40 000	120 000
Základ daně	1 500 000	1 380 000	1 460 000	1 540 000	1 620 000
Splatná daň	285 000	262 200	277 400	292 600	307 800
Zdaněný VH bez uplatnění odložené daně	1 215 000	1 237 800	1 222 600	1 207 400	1 192 200
Odložená daň	0	-22 800	-7 600	7 600	22 800
Zdaněný VH při uplatnění odložené daně	1 215 000	1 215 000	1 215 000	1 215 000	1 215 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V důsledku vykázání splatné daně došlo k vyrovnání výsledku hospodaření při součtu splatné a odložené daně, stejně jako kdyby zdanila výsledek v příslušném účetním období. Při účtování odložené daně je dodrženo pravidlo aktuálního principu (časového rozlišení).

Řešení dle České legislativy

Podle českých účetních standardů je účtování o odložené dani povinné pro účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a ty, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Jelikož je to poměrně náročná oblast, dobrovolně ji tedy vypočítává málo která účetní jednotka. Odložená daň má umožnit v účetní závěrce dodržet zásadu časové a věcné souvislosti.

Výpočet odložené daně dle české legislativy je obdobný, jako je výpočet odložené daně v Tab. 4.7 výpočet daňového závazku a pohledávky, Tab. 4.8 výpočet odložené daně.

Účtování odložené daně je trochu odlišné od účtování v Tab. 4.9 účtování odložené daně, která je účtována podle IAS/IFRS. Podle českých standardů je odložená daň účtována v následující tabulce 4. 11 účtování odložené daně dle ČÚL.

Tab. 4. 11 účtování odložené daně dle ČÚL

Rok	Účetní operace	Částka	Účtování	
			MD	D
1.	Odložená daň	0	-	-
2.	Odložená daň	$22\,800 - 0 = 22\,800$	426	481
3.	Odložená daň	$30\,400 - 22\,800 = 7\,600$	592	481
4.	Odložená daň	$22\,800 - 30\,400 = -7\,600$	481	592
5.	Odložená daň	$0 - 22\,800 = -22\,800$	481	592

Zdroj: Vlastní zpracování

592 – Daň z příjmů z běžné činnosti odložená, 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka.

426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Srovnání

Většina rozdílů u odložené daně mezi českými standardy a mezinárodními účetními standardy plyne především z účtování této odložené daně a také hlavně z konkrétnějšího a podrobnější definování jednotlivých definic při stanovování daňových základů aktiv, daňových základů pasiv, přechodných rozdílů. Z velmi podrobně popsanych požadavků na informace v příloze, které mezinárodní standardy vyžadují. Výpočet daňových pohledávek a závazků je v obou případech velmi podobný.

4.3 Příklad na vykazování a účtování smlouvy o zhotovení

Tyto příklady upravují oblast dlouhodobých kontraktů, které souvisejí například se stavební výrobou. Netýká se to pouze dlouhodobé stavební výroby ale také konstruování aktiv obecně, jako jsou stroje a zařízení. Jelikož je, tento proces náročný na zdroje jeho financování, jeho řešením bývá poskytování dlouhodobých záloh odběratelem nebo v praxi používaná tzv. postupná fakturace stavebního díla. V této práci byl vybrán a použit příklad, který se týká dlouhodobé stavební výroby.

4.3.1 Řešený příklad č. 5. Smlouvy o zhotovení

Firma ALFA a.s. uzavřela k 1. 1. 2014 stavební smlouvu na výstavbu budovy za sjednanou cenu 2 000 000 Kč. Očekávané rozpočet nákladů je 1 500 000 Kč. Společnost očekává dobu trvání výstavby ve výši 3 let. Na konci prvního roku, se očekávané celkové náklady zvýšily odhadované náklady na 1 550 000 Kč. V druhém roce se společnost se zákazníkem dohodla na více pracích, výnosy se zvýšily o 300 000 Kč a odhadované náklady o 150 000 Kč.

Řešení dle IAS/IFRS

IAS 11 – Smlouvy o zhotovení je založen na postupném rozpoznávání výnosů v průběhu realizace stavby. V tomto případě lze použít dle mezinárodních účetních standardů metodu procenta rozpracovanosti, jelikož lze spolehlivě odhadnout výnos z této stavební smlouvy. Výpočet nákladů, výnosů a procento dokončení je uveden v Tab. 4. 12 *Výpočet nákladů a výnosů*, Tab. 4. 13 *výpočet stupně dokončení* a Tab. 4. 14 *výsledovka*.

Tab. 4. 12 výpočet nákladů a výnosů

2014	2015	2016	Popis
2 000 000	2 000 000	2 000 000	Cena uvedená ve smlouvě
-	300 000	300 000	Změna
2 000 000	2 300 000	2 300 000	Výnosy celkem
467 800	692 500	1 700 000	Skutečné náklady od začátku do konce zakázky
1 082 200	389 700	-	Odhad nákladů na dokončení
1 550 000	1 700 000	1 700 000	Náklady celkem

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzorec (4.4) pro výpočet procenta dokončení v tab. 4. 13 *výpočet stupně dokončení*

$$\text{Procento dokončení} = \frac{\text{Skutečné náklady}}{\text{Náklady odhadnuté}} \cdot 100 \quad (4.4)$$

Tab. 4. 13 výpočet stupně dokončení

2014	2015	2016	Popis
1 550 000	1 700 000	1 700 000	Náklady odhadnuté
467 800	692 500	1 700 000	Skutečné náklady
30 %	41 %	100 %	Procento dokončení

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzorec (4.5) a (4.6) pro výpočet zisku v Tab. 4. 14

$$\text{Zisk v prvním roce} = \text{Celkové plánované tržby} \cdot \text{procento dokončení} \quad (4.5)$$

$$\text{Zisk v dalších letech} = (\text{Celkové plánované tržby} \cdot \text{procento dokončení}) - \text{tržby v předchozích letech.} \quad (4.6)$$

Tab. 4. 14 výpočet zisku

Rok	2014	2015	2016	Celkem
Výnosy	30 % z 2 000 000 = 600 000	(41 % z 2 300 000) – 600 000 = 343 000	(100 % z 2 300 000) – 343 000 – 600 000 = 1 357 000	2 300 000
Náklady	467 800	224 700	1 007 500	1 700 000
Zisk	132 200	118 300	349 500	600 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové náklady společnosti ALFA činí 1 700 000 Kč a celkové výnosy spočítané v Tab. 4. 14 výpočet zisku jsou 2 300 000 Kč. Zisk společnosti ze stavební smlouvy na výstavbu budovy je 600 000 Kč.

Zaúčtování příkladu u stavební společnost

Odběratel k 1. 1. 2014 při uzavření smlouvy zaplatil stavební firmě zálohu ve výši 200 000 Kč. Poté společnost ALFA zbytek financovala prostřednictvím účelové kontokorentní půjčky. Účtování při uzavření smlouvy na začátku roku dne 1. 1. 2014 je znázorněno v tab. 4. 15 účtování na začátku roku.

Tab. 4. 15 účtování na začátku roku

Datum	Účet	MD	D
1. 1. 2014	Banka (Cash in bank)	200 000	
1. 1. 2014	Fakturace na kontrakt (Billings on contract)		200 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z předešlých výpočtů je známo že, společnost v 1. roce dokončila 30 % smlouvy a vznikly jí náklady ve výši 467 800 Kč, které společnost zaplatila ze zálohy a zbytek z účelové kontokorentní půjčky.

Tab. 4. 16 Účtování v prvním roce

Rok	Účet	MD	D
1.	Probíhající kontrakt (Contract in progress)	467 800	
1.	Banka (Cash in bank)		467 800
1.	Banka (Cash in bank)	267 800	
1.	Úvěrová linka (Line of credit)		267 800

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování v druhém a třetím roce bude totožné s tím prvním kromě toho, že společnost už nemá peníze ze zálohy jako v prvním roce, tudíž úvěrem bude pokrývat celé náklady a nejen rozdíl mezi zálohou a celkovými náklady daného roku jak tomu bylo u roku 1.

Společnost spočítala svůj zisk v tab. 4. 14, který byl ve výši 600 000 Kč. Tento zisk společnost zaúčtuje z důvodu vyrovnaní své rozvahy z rozdílu mezi účty „faktura“ a „kontrakt“ jako pohledávku. Tento zisk je zaúčtován v tab. 4. 17 a jde o speciální zápis, proto má pouze jednu stranu.

Tab. 4. 17 Zisk

Datum	Účet	MD	D
31. 12. 2016	Probíhající kontrakt (contract in progress)	200 000	

Zdroj: Vlastní zpracování

Řešení dle české legislativy

V českých účetních standardech neexistují žádná specifikace o stavebních smlouvách a neúčtují se jako v mezinárodních účetních standardech na peněžní bázi ale na akruální. Taktéž česká legislativa neumožňuje uplatňování metodu procenta dokončení tak jako tomu je u *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*. Výnosy jsou uznány na základě dohodnutých termínů jednotlivých fází stavby nebo po dokončení celé stavby. Pokud však ve smlouvě nejsou stanovené jednotlivé fáze dokončených činností, tak veškeré částky, které firma postupně obdrží od odběratele, zaúčtuje jako závazky. V podstatě závisí na smluvním ujednání. Nejčastěji účetní jednotky účtují u dlouhodobých zakázek o nedokončené výrobě na konci každého roku.

Nedokončená výroba

V případě dílčí fakturace u stavebního díla společnost vynakládá průběžně náklady, které budou vyfakturovány, až bude stavba dokončena a předána. Do té doby společnost účtuje jen zálohové faktury, které se jí neobjevují ve výnosech. Z toho důvodu, je třeba zachytit výnosy, které adekvátně odpovídají rozestavěnosti stavby formou nedokončené výroby. Teprve předání objektu a jeho fakturace bude znamenat převedení nedokončené výroby na výrobek a jeho prodej. Konečná faktura je zúčtována proti již zaplaceným zálohám.

Oceňování nedokončené výroby

Nedokončená výroba se oceňuje na konci účetního období vlastními náklady, kterými se rozumí skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací. Za určitých podmínek mohou účetní jednotky oceňovat nedokončenou výrobu na úrovni přímých nákladů. Z toho vyplývá, že v průběhu výstavby aktiva, kdy není stavba dokončena, její účtování o nedokončené výrobě mělo být ziskově neutrální, respektive ztrátové. Veškerý zisk z prodeje je realizován, až v účetním období kdy dojde k prodeji. Náklady na nedokončenou výrobu jsou stanovené dle kalkulačního vzorce v *tab. 4. 18* *Vzorový kalkulační vzorec*.

Tab. 4. 18 Vzorový kalkulační vzorec

Přímý materiál
Přímé mzdy
Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
Odbytová režie
Správní režie
Vlastní náklady výkonu

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování nedokončené výroby

Tab. 4. 19 účtování nedokončené výroby

Účetní operace	MD	D
Přírůstek nedokončené výroby	121	611
Úbytek nedokončené výroby	611	121

Zdroj: Vlastní zpracování

Srovnání

Podle mezinárodních účetních standardů je možné u dlouhodobých smluv postupovat pomocí metody procenta nedokončení nebo metody nulového zisku, podle českých účetních standardů se u dlouhodobých smluv postupuje pomocí nedokončené výroby, která se oceňuje ve vlastních nákladech, která v podstatě odpovídá metodě nulového zisku. To znamená v průběhu stavby, není realizován zisk, tak jako tomu je u metody nulového zisku podle IAS/IFRS.

4.4 Příklady na vykazování a účtování výpůjčních nákladů

Výpůjční náklady, o kterých už bylo zmíněno, v druhé kapitole této práce jsou všechny náklady, které jednotka vynaloží v souvislosti s vypůjčením hotovosti. Patří do nich úroky z bankovních úvěrů, krátkodobých a dlouhodobých půjček, amortizace diskontu nebo prémie, vztahující se k půjčkám, amortizace vedlejších nákladů, vynaložených se smlouvou o půjčce, finanční náklady spojené s finančním leasingem, kurzové rozdíly atd. V řešeném

příkladu č. 6 pro srovnání výpůjčních nákladů byly vybrány z těchto nákladů, úroky z dlouhodobých půjček a jejich aktivace do ceny dlouhodobého aktiva.

4.4.1 Řešený příklad č. 6. Výpůjční náklady

Společnost BETA uzavřela dne 15. 1. 2014 smlouvu na stavbu budovy v hodnotě 25 mil. Kč. Budova byla uvedena do provozu dne 31. 12. 2014. Jednotlivé platby podle faktur proběhly.

- Dne 1. 3. 2014 proběhla první platba v hodnotě 12 mil. Kč. Období pro aktivaci bylo 10 měsíců.
- Dne 1. 5. 2014 byla zaplacená druhá částka ve výši 4 mil. Kč. Počet měsíců pro aktivaci je 8 měsíců.
- Dne 1. 9. 2014 se uskutečnila poslední část platby ve zbývajícím částce 9 mil. Kč a období pro aktivaci jsou 4 měsíce.

Společnost měla v té době, v průběhu roku 2014 tyto tři půjčky.

- První půjčka, kterou společnost má, je účelový úvěr na stavbu budovy ve výši 15 mil. Kč. Úvěr má společnost poskytnutý na 6 let s úrokovou sazbou 11 %,
- Druhou půjčkou je úvěr na 10 mil. Kč. S dobou splatnosti 8 let a sazbou 9 %,
- A tou poslední je také úvěr na 5 mil. Kč. S úrokovou sazbou 13 % na 10 let.

Řešení dle IFRS

Podle IAS 23 společnost aktivuje výpůjční náklady, které jsou v tomto případě ve formě úroku z úvěrů a půjček, a vztahují se přímo k danému aktivu, přímo do ceny stavby. V tomto příkladu je tedy uveden postup pro výpočet úroku pro aktivaci. V Tab. 4. 20, je uveden postup pro výpočet průměrných výdajů z jednotlivých plateb, podle délky období pro její aktivaci, což je doba, která zbývá od data platby do ukončení aktivace.

Vzorec (4.7) pro výpočet průměrných aktivovaných výdajů v Tab. 4. 20.

$$\text{Průměrné aktivované výdaje} = \frac{\text{výdaj}}{t_1} \cdot t_2, \quad (4.7)$$

kde t_1 je celkový počet měsíců a t_2 je počet měsíců které zbývají do konce aktivace od data jednotlivé platby.

Tab. 4. 20 Průměrné výdaje

Datum	Výdaje	Období aktivace	Průměrné aktivované výdaje
1. 3. 2014	12 000 000	10 měsíců z 12	10 000 000
1. 5. 2014	4 000 000	8 měsíců z 12	2 666 667
1. 9. 2014	9 000 000	4 měsíce z 12	3 000 000
Celkem	25 000 000	-	15 666 667

Zdroj: Vlastní zpracování

Po výpočtu průměrných výdajů je v tab. 4. 21 vypočten vážený aritmetický průměr (průměrná úroková míra) úrokových sazeb z 2 úvěrů, které společnost má, kromě účelového úvěru.

Vzorce (4.8) pro výpočet úroku v Tab. 4. 21 a vzorec (4.9) pro výpočet průměrné úrokové míry.

$$\text{Úrok} = \text{Částka úvěru} \cdot \text{úroková sazba} \quad (4.8)$$

$$\text{Průměrná úroková míra} = \frac{\text{úrok celkem}}{\text{Celková částka úvěru}} \cdot 100 \quad (4.9)$$

Tab. 4. 21 úrok

Datum	Částka úvěru	Úroková sazba	Úrok
31. 12. 2014	10 000 000	9 %	900 000
31. 12. 2014	5 000 000	13 %	650 000
Celkem	15 000 000	10,33 %	1 550 000

Zdroj: Vlastní zpracování

$$\text{Průměrná úroková míra} = \frac{1\,550\,000}{15\,000\,000} \cdot 100 = 10,33 \%$$

Průměrná úroková míra činí 10,33 %. Stačí tedy dopočíst částku aktivovaného úroku, která bude součástí pořizovací ceny budovy.

Aktivovaný úrok z účelového úvěru

Z účelového úvěru se aktivovaný úrok vypočte pouze z celkové částky úvěry a procentní sazby úroku z daného úvěru.

Vzorec (4.10) pro výpočet aktivovaného úroku.

$$\text{Aktivovaný úrok} = \text{celková částka úvěru} \cdot \text{úroková sazba} \quad (4.10)$$

$$\text{Aktivovaný úrok} = 15\,000\,000 \cdot 11\% = \mathbf{1\,650\,000\,Kč}$$

Aktivovaný úrok z ostatních úvěrů

Z úvěrů které nepatří mezi účelové úvěry na stavbu, se aktivovaný úrok, vypočte rozdílem mezi velikostí celkových průměrných aktivovaných nákladů z *tab. 4. 20 Průměrné výdaje* a částkou účelového úvěru, který se vynásobí průměrnou úrokovou mírou z *tab. 4. 21 úrok*.

Vzorec (4.11) pro výpočet aktivovaného úroku z ostatních úvěrů.

$$\text{Aktivovaný úrok} = (\text{celkové průměrné aktivované výdaje} - \text{účelový úvěr}) \cdot \text{průměrná úroková míra} \quad (4.11)$$

$$\text{Aktivovaný úrok} = (15\,666\,667 - 15\,000\,000) \cdot 10,33\% = \mathbf{68\,867\,Kč}$$

$$\text{Celkový aktivovaný úrok} = \mathbf{1\,650\,000 + 68\,867 = 1\,718\,867\,Kč}$$

Celková částka, kterou si účetní jednotka může aktivovat do pořizovací ceny aktiva je součet částek aktivovaného úroku z účelového úvěru a aktivovaného úroku z ostatních úvěrů a to je částka **1 718 867 Kč**. Celková pořizovací cena stavby činí **26 718 867 Kč**.

Pokud by však společnost neměla, na pořízení aktiva sjednaný účelový úvěr. Aktivovaný úrok by se spočítal vynásobením částky 15 666 667 (celkové průměrné aktivované výdaje) s průměrnou úrokovou mírou 10,33 %.

$$15\,666\,667 \cdot 10,33\% = 1\,618\,367\,Kč$$

Celková pořizovací cena by tudíž byla **26 618 367 Kč**.

Řešení dle české legislativy

Kdyby společnost, pořizovala stejnou stavbou podle českých účetních standardů, činila by částka úroků 1 650 000 Kč, která odpovídá částce aktivované úroku z účelového úvěru. A bylo by na účetní jednotce, zda tyto náklady zahrne do pořizovací ceny nákladů.

Srovnání

Jak lze z příkladu vidět, tak české účetní standardy na rozdíl od mezinárodních účetních standardů se starají u financování pořízeného majetku pouze o úroky z úvěrů výpůjček sjednaných účelově k danému aktivu a aktivace úroků také nelze použít u aktiv, které již byly zařazeny do užívání, ale jen u právě pořizovaného aktiva. Dalším významným rozdílem je absence metody efektivní úrokové míry v českých účetních standardech, která v nich není zavedena. Standard IAS 23 také důkladně rozebírá například problematiku přerušení výstavby, což u českých předpisů nenalezneme.

4.5 Řešené příklad č. 7. Časové rozlišení

Firma BETA s.r.o. pronajímá budovu a uzavřela se zákazníkem smlouvu a přijala nájemné dne 31. 12. 2013 na rok 2014 a 2015 dopředu v částce 160 000 Kč.

Řešení dle České legislativy

Podle české legislativy se jedná o výnosy příštích období a jeho účtování je znázorněno v *tab. 4. 18 – Výnosy příštích období*

Tab. 4.18 – výnosy příštích období

rok	Účetní operace	částka	MD	D
2013	VBÚ předem přijaté nájemné	160 000	221	384
2014	Poměrná část nájemného na rok 2014	80 000	384	602
2015	Poměrná část nájemného na rok 2015	80 000	384	602

Zdroj: Vlastní zpracování

Řešení dle IAS/IFRS

Pro výnosy příštích období není v mezinárodních účetních standardech přesný ekvivalent ale IAS/IFRS tyto operace označuje jako unearned revenue neboli nezasloužené výnosy v *tab. 4. 19 Nezasloužené výnosy*.

Tab. 4. 19 Nezasloužené výnosy

Rok	účet	MD	D
2013	Banka (Cash in bank)	160 000	
	Nezasloužené výnosy (Unearned revenue)		160 000
2014	Nezasloužené výnosy (Unearned revenue)	80 000	
	Výnos (Revenue)		80 000
2015	Nezasloužené výnosy (Unearned revenue)	80 000	
	Výnosy (Revenue)		80 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Srovnání ČÚL a IAS/IFRS

Princip časového rozlišení a jeho chápání je v obou systémech téměř totožný. Rozdíly jsou především v rozdílném účtování obou systému. A především v jazykovém rozdílu mezi oběma systémy. IFRS některé položky přesně nedefinuje.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo vymezit a charakterizovat odlišnosti v účtování a vykazování nákladů a výnosů dle Českých účetních standardů a dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. V práci byly použity metody popisu, analýzy a komparace.

V úvodní kapitole je práce zaměřená na charakteristiku jednotlivých nákladů a výnosů podle českých účetních standardů. Vymezeny jsou právní předpisy, základní zásady účtování a vykazování v souladu s právní úpravou platnou v České Republice. Náklady jsou rozděleny na provozní, finanční a mimořádné náklady. Výnosy jsou děleny stejným způsobem na provozní, finanční a mimořádné. Kromě toho se kapitola také věnuje časovému rozlišení.

Druhá část práce je taktéž teoretická a vymezuje náklady a výnosy podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Popsány jsou právní předpisy platné v Evropské unii a standardy mezinárodního účetního výkaznictví, které vydává rada IASB. Uvedená je charakteristika nákladů včetně všech definic a jejich oceňování. Náklady jsou vymezeny standardy IAS – 12 Daně ze zisku, IAS 23 – Výpůjční náklady a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Výnosy jsou přesně definovány v jednom konkrétním standardu, kterým je IAS 18 – Výnosy. V něm jsou uvedené všechny definice výnosů, uznávání výnosů a jejich následné ocenění a zveřejnění. Standard IAS 18 rozděluje výnosy na výnosy z prodeje zboží, výnosy z poskytování služeb a úroky, licenční poplatky a dividendy. Na konci této kapitoly je stejně jako v té předchozí zmínka o časovém rozlišení, tentokrát ale podle IAS/IFRS.

V praktické části práce, kterou je třetí část, jsou shrnuty veškeré poznatky získané z předešlých dvou kapitol o vykazování a účtování nákladů podle Mezinárodních standardů účetnictví a českých účetních standardů. Pro srovnání byly vytvořeny příklady, na kterých byly zobrazeny rozdíly obou systému, nebo v některých případech jejich podobnosti. První příklady byly vytvořeny na srovnání vykazování a účtování výnosů při prodeji zboží nebo služeb. Dále byly v práci příklady na vykazování a účtování odložené daně, vykazování smluv o zhotovení a příklady na výpůjční náklady a časové rozlišení nákladů a výnosů.

Z příkladů uvedených v praktické části vyplývá, že oba účetní systémy jsou založeny na zcela jiných zásadách a prioritách. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, jak už samotný název napovídá, se zabývají výkaznictvím nikoli účetnictvím. To znamená, že se nejedná o účetní systém, který upravuje účetní postupy, tak jako tomu je u českých účetních

standardů. Jedná se naopak o informační systém, který upravuje především výstupy. IAS/IFRS se tedy na rozdíl od českých účetních standardů nezabývají účtováním a také nepředepisují účty a účtovou osnovu, tu si stanoví podle IAS/IFRS každá účetní jednotka sama. IAS/IFRS se na rozdíl od českých účetních standardů podrobněji zabývají finančními výkazy, především aby poskytovali uživatelům úplný, pravdivý a věrný obraz o finančním stavu firmy a výsledcích jejího podnikání. IAS/IFRS tedy stanoví, co by měly firmy vykazovat.

Seznam literatury

Odborná literatura

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2.vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
2. FIŠEROVÁ, Eva. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 10.vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. ISBN 978-80-7263-726-3.
3. HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1.vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006. 175 s. ISBN 80-868-5149-4.
4. JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3.vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 9788024747101.
5. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1.vyd. Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
6. LOUŠA, František. *Účetnictví podnikatelů 2008: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2008*. Praha: ASPI, 2008. 630 s. ISBN 978-80-7357-336-2.
7. MLÁDEK, Roman. *Postupy účtování podle IFRS*. 1.vyd. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
8. MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2013: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1.vyd. Brno: Edika, 2013. 291 s. ISBN 978-80-266-0176-0.
9. PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1.vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

10. SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ, *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2011*. 6.vyd. Olomouc:ANAG, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7263-645-7.

Zákony a vyhlášky

11. České účetní standardy pro podnikatele.
12. Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
14. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
15. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické dokumenty

16. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY *Směrnice EU* [online]. [cit. 2014-04-29]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/smernice--eu>

Seznam zkratek

CA	Cestovní agentura
CK	Cestovní kancelář
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
EK	Evropská komise
EP	Evropský parlament
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretation Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
MD	Má dáti
ODP	Odložená daňová pohledávka
ODZ	Odložený daňový dluh
USA	Spojené státy americké
US GAAP	Soubor amerických obecně uznávaných účetních pravidel

(United States Generally Accepted Accounting Principles)

VBÚ	Výpis z běžného účtu
VC	Vstupní cena
VH	Hospodářský výsledek
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon o dani z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2014

.....


jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Přehled českých účetních standardů

Příloha č. 2 - Přehled platných mezinárodních standardů